Der Gegenstand der Bewertung des Unternehmensvermögens in der Jahresabschlussbilanz

Betriebswirtschaftlich, handelsrechtlich, steuerwirtschaftlich und steuerrechtlich

INAUGURAL-DISSERTATION

zur Erlangung der Würde eines Doctor rerum politicarum
der Rechts- und Wirtschaftswissenschaftlichen Fakultät
der Universität Bern

vorgelegt von

HANS-CHRISTOPH REINHARDT
von Solothurn

Juris Druck + Verlag Zürich
1978

Digitized by the Internet Archive
in 2026

https://archive.org/details/IA41548111_0003

Der Gegenstand der Bewertung des Unternehmensvermögens in der Jahresabschlussbilanz

Betriebswirtschaftlich, handelsrechtlich, steuerwirtschaftlich und steuerrechtlich

INAUGURAL-DISSERTATION

zur Erlangung der Würde eines Doctor rerum politicarum
der Rechts- und Wirtschaftswissenschaftlichen Fakultät
der Universität Bern

vorgelegt von

HANS-CHRISTOPH REINHARDT
von Solothurn

Juris Druck + Verlag Zürich
1978

Die Fakultät hat diese Arbeit am 11. Mai 1978 auf Antrag von Herrn Prof. Dr. iur. Ernst Känzig als Dissertation angenommen, ohne damit zu den darin ausgesprochenen Auffassungen Stellung nehmen zu wollen.

UNIV. LEIDEN BIBL.

ISBN 3 260 04460 4

I N H A L T

	Seite
1. Abschnitt: Einleitung	1
1. Bewertung und Bewertungsgegenstand	2
2. Die Abhängigkeit des Bewertungsgegenstandes	4
2.1. Einleitung	4
2.2. Bewertungsziele und Bewertungsgrundsätze	4
2.21. Allgemeine Bewertungsgrundsätze für Bilanz- und Bewertungsgegenstände	5
2.21.1. Die Aussagefähigkeit der Bilanz	5
2.21.2. Die Wirtschaftlichkeit der Bewertungsrechnung	6
2.21.3. Zusammenfassung	6
2.22. Die speziellen Bewertungsgrundsätze	7
2.22.1. Der betriebswirtschaftliche Grundsatz der Substanzerhaltung	7
2.22.2. Die handelsrechtlichen Grundsätze	9
2.22.3. Die steuerwirtschaftlichen Grundsätze	12
2.22.4. Die steuerrechtlichen Grundsätze	13
2.3. Die Abhängigkeit des Bewertungsgegenstandes von der Zusammensetzung des Unternehmensvermögens	14
3. Die Arten des Bewertungsgegenstandes	16
3.1. Die Bewertungseinheit (Bewertungseinzelgut)	16
3.11. Einleitung	16
3.12. Die Bewertungseinheit	17
3.12.1. Definition	17
3.12.2. Die Homogenität	17
3.12.21. Die betriebswirtschaftlichen Merkmale	18
3.12.22. Die handelsrechtlichen Merkmale	20
3.12.23. Die steuerwirtschaftlichen Merkmale	21
3.12.24. Die steuerrechtlichen Merkmale	21
3.12.3. Identität und Verschiedenheit	23
3.12.4. Vergleich zur Terminologie im deutschen Recht	24
3.12.41. Der 'Teilwert-Ansatz'	24
3.12.42. Der 'Wirtschaftsgut-Ansatz'	24

Seite

3.2. Das Bewertungskollektiv 25
3.3. Beispiel 27
3.4. Die Einzelbewertung 27
3.5. Die Kollektivbewertung 28

2. Abschnitt: Der Gegenstand der wichtigsten Bewertungsmassnahmen 30

1. Der Gegenstand der Aktivierung 30
1.1. Einleitung 30
1.2. Das Wesen der Aktivierung 30
1.3. Die Einzelaktivierung 32
1.4. Die Aktivierung des Einzelgutes 33
1.5. Die kollektive Aktivierung 34
1.51. Einleitung 34
1.52. Die Durchschnitts-Aktivierung 35
1.53. Das Zonenpreisverfahren 37
1.54. Die Festbewertung 38
1.54.1. Die Festwertrechnung 38
1.54.2. Das Rechnen mit eisernen Beständen 38
2. Der Gegenstand der Abschreibung 39
2.1. Einleitung 39
2.2. Wesen und Funktion der Abschreibung 40
2.21. Wesen und Funktion der betriebswirtschaftlichen Abschreibung 40
2.21.1. Die kalkulatorische Abschreibung 42
2.21.2. Die bilanzmässige Abschreibung 43
2.22. Wesen und Funktion der handelsrechtlichen Abschreibung 45
2.23. Wesen und Funktion der steuerwirtschaftlichen Abschreibung 46
2.24. Wesen und Funktion der steuerrechtlichen Abschreibung 46
2.3. Die Einzel-Abschreibung 49
2.31. Der betriebswirtschaftliche Grundsatz der Einzel-Abschreibung 49

Seite

2.31.1. Die Erfüllung der Verteilungsfunktion 50

2.31.2. Die Erfüllung der Finanzierungsfunktion 51

2.31.21. Der Verlauf der Kapitalfreisetzung 52

2.31.22. Das Ausmass der Kapitalfreisetzung 53

2.31.3. Zusammenfassung 54

2.32. Der handelsrechtliche Grundsatz der Einzel-Abschreibung 54

2.33. Der steuerwirtschaftliche Grundsatz der Einzel-Abschreibung 55

2.34. Der steuerrechtliche Grundsatz der Einzel-Abschreibung 55

2.4. Das Abschreibungs-Einzelgut 57

2.5. Die kollektive Abschreibung 57

2.51. Einleitung 57

2.52. Die generelle Problematik 58

2.52.1. Die betriebswirtschaftliche Problematik 59

2.52.2. Die handelsrechtliche Problematik 61

2.52.3. Die steuerwirtschaftliche Problematik 62

2.52.4. Die steuerrechtliche Problematik 63

2.52.41. Die theoretische Begrenzung 63

2.52.42. Die Steuerpraxis 66

2,53. Varianten der kollektiven Abschreibung 66

3. Der Gegenstand der Rückstellung 67

3.1. Wesen und Funktion der Rückstellung 67

3.11. Wesen und Funktion der betriebswirtschaftlichen Rückstellung 67

3.12. Wesen und Funktion der handelsrechtlichen Rückstellung 68

3.13. Wesen und Funktion der steuerwirtschaftlichen Rückstellung 69

3.14. Wesen und Funktion der steuerrechtlichen Rückstellung 70

3.2. Das Prinzip der Einzel-Rückstellung 72

3.21. Der betriebswirtschaftliche Grundsatz der Einzel-Rückstellung 72

3.22. Der handelsrechtliche Grundsatz der Einzel-Rückstellung 73

3.23. Der steuerwirtschaftliche Grundsatz der Einzel-Rückstellung 74

Seite

3.24. Der steuerrechtliche Grundsatz der Einzel-Rückstellung 74

3.3. Die 'Rückstellungs-Einheit' 74

3.31. Die betriebswirtschaftliche 'Rückstellungs-Einheit' 74

3.32. Die handelsrechtliche 'Rückstellungs-Einheit' 75

3.33. Die steuerwirtschaftliche 'Rückstellungs-Einheit' 76

3.34. Die steuerrechtliche 'Rückstellungs-Einheit' 76

3.4. Die kollektive Rückstellung 77

3.41. Einleitung 77

3.42. Arten der kollektiven Rückstellung 78

3.42.1. Die Gruppenrückstellung 78

3.42.2. Die Gattungsrückstellung 78

3.43. Begrenzung der kollektiven Rückstellung 79

3.43.1. Die Wirtschaftlichkeit der Bewertungsrechnung 79

3.43.2. Die Erfüllung des Informationszieles der Bewertungsrechnung 79

. Abschnitt: Wahl des Bewertungsgegenstandes in Einzelfällen 84

. Der Bewertungsgegenstand bei Liegenschaftsvermögen 84

1.1. Begriff, Wesen und rechtliche Bestimmungen 84

1.2. Der Grundsatz der Einzelbewertung 86

1.3. Die Bildung der Bewertungseinheit 86

1.4. Die kollektive Bewertung 88

1.41. Problemstellung 88

1.42. Beurteilung 90

1.42.1. Betriebswirtschaftliche Beurteilung 90

1.42.2. Handelsrechtliche Beurteilung 91

1.42.3. Steuerwirtschaftliche Beurteilung 92

1.42.4. Steuerrechtliche Beurteilung 92

1.42.41. Bei bebauten Grundstücken 93

1.42.41.1. Verschiedene Argumente 93

1.42.41.2. Zusammenfassende Beurteilung 96

1.42.42. Bei Gebäuden und fest verbundenen Anlagen 97

Seite

2. Der Bewertungsgegenstand bei mobilem Anlagevermögen 100
2.1. Begriff, Wesen und rechtliche Bestimmungen 100
2.2. Die Einzelabschreibung 102
2.3. Die kollektive Abschreibung 102
2.31. Einleitung 102
2.32. Das Abschreibungskollektiv nach Nutzungsdauerklassen 104
2.32.1. Geschlossene Kontoführung 105
2.32.2. Offene Kontoführung 108
2.33. Die Durchschnittsabschreibung 112
2.33.1. Die Abschreibung vom Anschaffungswert 112
2.33.2. Die Buchwertabschreibung 115
2.34. Die Festbewertung 118
2.35. Die kollektive Sofort-Abschreibung 125
3. Der Bewertungsgegenstand bei Beteiligungsvermögen 130
3.1. Begriff, Wesen und rechtliche Bestimmungen 130
3.2. Die Bildung der Bewertungseinheit 134
3.3. Die kollektive Bewertung 136
4. Der Bewertungsgegenstand bei Vorratsvermögen 139
4.1. Begriff, Wesen und rechtliche Bestimmungen 139
4.2. Die Einzelbewertung 139
4.3. Die kollektive Bewertung 142
4.31. Die kollektive Aktivierung des Vorratsvermögens 142
4.31.1. Die Durchschnittsbewertung 143
4.31.11. Die Methode des gewogenen Durchschnittspreises pro Lagerbewegung 143
4.31.12. Die Methode des periodischen Durchschnitts 145
4.31.13. Beurteilung 146
4.31.13.1. Betriebswirtschaftliche Beurteilung 146
4.31.13.2. Handelsrechtliche Beurteilung 147
4.31.13.3. Steuerwirtschaftliche Beurteilung 151
4.31.13.4. Steuerrechtliche Beurteilung 151
4.31.2. Das Zonenpreisverfahren 152
4.31.21. Methode 152
4.31.22. Beurteilung 153

Seite

4.31.3. Die Festbewertung 154
4.31.31. Die Festwertrechnung 154
4.31.32. Das Rechnen mit eisernen Beständen (REB) 157
5. Der Bewertungsgegenstand bei Wertpapieren des Umlaufvermögens 161
5.1. Begriff, Wesen und gesetzliche Bestimmungen 161
5.2. Die Einzelbewertung 163
5.3. Die kollektive Bewertung 165
6. Der Bewertungsgegenstand bei Forderungen 167
6.1. Begriff, Wesen und rechtliche Bestimmungen 167
6.2. Das Prinzip der Einzelbewertung 169
6.3. Die Bewertungseinheit 171
6.4. Das Bewertungskollektiv 171
6.41. Die kollektive Abschreibung 172
6.42. Die kollektive Delkredere-"Rückstellung" 173
6.42.1. Zum Begriff Delkredere-"Rückstellung" 173
6.42.2. Die pauschale Delkredere-"Rückstellung" 175
6.42.3. Begrenzung der pauschalen Delkredere-"Rückstellung" 179
6.42.4. Die Stufenbewertung 181

Schlussbemerkungen 183

Literaturverzeichnis 184

Abkürzungen

A	Archiv für schweizerisches Abgaberecht (Archiv)
AG	Kanton Aargau
AktG	Deutsches Aktiengesetz vom 6. September 1965
BE	Kanton Bern
BFH	Deutscher Bundesfinanzhof
BGE	Bundesgerichtsentscheid
BStBl	Deutsches Bundessteuerblatt
EStG	Deutsches Einkommenssteuergesetz in der Fassung vom 27.2.1968
EStR	Deutsche Einkommenssteuer-Richtlinien (Loseblattsammlung)
EStV	Eidgenössische Steuerverwaltung
LU	Kanton Luzern
GVE	Gerichts- und Verwaltungsentscheide des Kantons Aargau
GVR	Gewinn- und Verlustrechnung
HGB	Deutsches Handelsgesetzbuch
KRK	Kantonale Rekurskommission
OR	Schweizerisches Bundesgesetz über das Obligationenrecht vom 30. März 1911/18. Dezember 1936
ORK	Oberrekurskommission des Kantons Zürich
RB	Rechenschaftsbericht
REB	Rechnen mit eisernem Bestand
RFH	Deutscher Reichsfinanzhof
RK	Rekurskommission
RStBl	Deutsches Reichssteuerblatt
SO	Kanton Solothurn
Sp.	Spalte
Tz.	Textziffer
WStB	Bundesratsbeschluss über die Erhebung einer Wehrsteuer vom 9. Dezember 1940 (Wehrsteuerbeschluss)
ZBl	Schweizerisches Zentralblatt für Staats- und Gemeindeverwaltung
ZGB	Schweizerisches Zivilgesetzbuch vom 10. Dezember 1907
ZH	Kanton Zürich

1. Abschnitt: Einleitung

Zweck der Bilanzierung und damit der Bewertung anlässlich des Jahresabschlusses ist ganz allgemein die Feststellung des Vermögensstandes sowie des Geschäftserfolges des abgelaufenen Geschäftsjahres.

Betriebswirtschaftslehre, Handelsrecht und Steuerrecht besitzen für die Ermittlung dieser Wertgrössen eigene, meist voneinander verschiedene Kriterien. Die nach betriebswirtschaftlichen, handelsrechtlichen, steuerwirtschaftlichen und steuerrechtlichen Gesichtspunkten 'richtige' Bewertung hängt einerseits von der richtigen Wahl des Bewertungsansatzes und andererseits von der richtigen Wahl des Bewertungsgegenstandes ab.

Die Wahl des Bewertungsansatzes ist in der Literatur vielfach beschrieben(vgl. Literaturverzeichnis am Schluss und die in den einzelnen Werken zitierte Literatur). Hier soll auf die Wahl des Bewertungsgegenstandes eingetreten werden. Hiefür erscheinen vor allem zwei Problemkreise wesentlich. Das eine Hauptproblem besteht in der Frage nach der Bewertungseinheit: Was ist überhaupt bewertungsmässig unter einer solchen Einheit zu verstehen? Anhand welcher Merkmale kann die Bewertungseinheit vom Güterkollektiv abgegrenzt werden? Das andere Hauptproblem betrifft die Frage, wieweit in der Kollektivbewertung von solchen Einzelgütern gegangen werden darf und nach welchen Kriterien sich die bewertungsmässige Zusammenfassung von Einzelgütern zu richten hat.

In der vorliegenden Arbeit werden zuerst aus allgemeiner Sicht die Begriffe 'Bewertungseinheit' und 'Bewertungskollektiv' definiert. Anschliessend werden Einzelbewertung und Kollektivbewertung im Zusammenhang mit der Aktivierung, der Abschreibung und der Rückstellung betrachtet. Zuletzt wird auf die Einzelfälle eingetreten, die in Theorie und Praxis immer wieder zu Auseinandersetzungen Anlass geben.

Es handelt sich dabei um eine allgemeine Behandlung des Themas des Bewertungsgegenstandes. Es wird nicht näher auf die Unter-

schiede zwischen der Bewertung in der Jahresbilanz der Kapitalgesellschaft und derjenigen in der Jahresbilanz der Personengesellschaft eingetreten. Da die schweizerische Literatur sich zum Thema des Bewertungsgegenstandes nur sehr spärlich äussert, muss oft auf deutsche Autoren hingewiesen werden.

1. Bewertung und Bewertungsgegenstand

Die Bewertung kann allgemein definiert werden als "Zuordnung von Geldgrössen zu wirtschaftlichen Vorgängen oder Tatbeständen, um diese im Hinblick auf einen bestimmten Zweck rechenbar und vergleichbar zu machen" (1).

In der vorliegenden Arbeit handelt es sich um die Bewertung in der Jahresabschlussbilanz. Wenn man das ganze Rechnungswerk des Jahresabschlusses betrachtet, so kann der Zweck, dem die Bewertung zu dienen hat, ganz allgemein als die Vermögens- und Erfolgsermittlung bezeichnet werden.

Im Rahmen dieser Aufgabe stellt sich die Bewertung als eine 'Zuordnung von Geldgrössen' dar, d.h. als ein Prozess, der in drei Phasen unterteilt werden kann:

- die Bestimmung des Wertträgers
- die Bestimmung des Wertstatus
- die Bestimmung des Wertansatzes

Wertträger ist jedes Gut des Unternehmungsvermögens, gleichgültig ob es physisch allein oder nur vereint mit anderen Wertträgern auftreten kann. Jeder Wertträger besitzt einen bestimmten Wertstatus, d.h. ganz bestimmte qualitative Eigenschaften, die ihn für die Unternehmung 'wertvoll' machen. Anhand dieser Eigenschaften kann ihm ein Wertansatz beigemessen werden,

1 Moews in: Handwörterbuch Sp. 1896

der in seiner Höhe die absolute Bedeutung dieses Wertträgers für die Unternehmung angibt. Den ganzen Vorgang von der Erfassung des Wertträgers bis zur Ermittlung des Wertansatzes nennt man 'bewerten'.

Die Gliederung des in der Unternehmung vorhandenen Vermögens (= Wertträger-Struktur) stimmt nun nicht mit der Struktur der Bewertungsgegenstände überein. Zwar ist jeder Wertträger in die Bewertung einzubeziehen und somit auch Objekt der Bewertung, aber die beiden Strukturen entstehen aufgrund unterschiedlicher Kriterien.

Die Wertträger-Struktur ist in ihrem Aufbau allein durch die Zusammensetzung des Bestandes an Wirtschaftsgütern (unabhängig vom Bewertungszweck) gegeben. Sie wird hauptsächlich durch Unternehmungszweck und Produktionsprogramm bestimmt.

Gegenstand der Bewertung kann indessen ein einzelner Wertträger oder ein ganzer Komplex von Wertträgern sein. Die Struktur der Bewertungsgegenstände ist zwar von der Werträgerstruktur nicht unabhängig, aber doch verschieden. Jeder Wertträger bildet mindestens Bestandteil eines Bewertungsgegenstandes.

Der Bewertungsgegenstand stellt somit diejenige Einzahl oder Mehrzahl von Wertträgern dar, der aufgrund ihres Wertstatus ein einheitlicher Wertansatz zugeordnet wird.

Die Zusammenfassung mehrerer Wertträger zu einem einzigen Bewertungsgegenstand bedingt, dass diesen Wertträgern eine gewisse Gleichartigkeit im Wertstatus eigen ist. Diese 'Gleichartigkeit' muss sich auf Merkmale beziehen, die hinsichtlich des Bewertungszweckes relevant sind, Sie kann in einer absoluten Homogenität oder auch in einer nach verschiedenen Graden abgestuften Heterogenität bestehen. Aus dieser Abstufung von homogenen bis heterogenen Wertträger-Kombinationen entsteht die Struktur der Bewertungsgegenstände, die aus Bewertungseinheiten und Bewertungskollektiven zusammengesetzt ist.

2. Die Abhängigkeit des Bewertungsgegenstandes

2.1. Einleitung

Da die Bilanz einen ganz bestimmten Informationszweck zu erfüllen hat, muss sich die Wahl des Bewertungsgegenstandes in erster Linie nach diesem Informationszweck und den daraus abgeleiteten Bewertungskriterien richten. Der Bewertungsgegenstand ist durch seine Abhängigkeit vom Bewertungszweck auch abhängig von der Bilanzauffassung. Hinsichtlich der verschiedenen Bilanztheorien sei auf Hax verweisen (2). Neben dem reinen Informationsziel hat die Bilanz noch ein Rechnungsziel zu erfüllen. Dieses besteht darin, dass die Bilanz an sich aussagefähig sein muss, und dass diese Aussagefähigkeit mit einem wirtschaftlich verantwortbaren Rechnungsaufwand zu erreichen ist. Durch diese Zielsetzung wird die Wahl des Bewertungsgegenstandes ebenfalls beeinflusst.

Der Bewertungsgegenstand ist ferner abhängig von der Zusammensetzung der Güterbestände der Unternehmung. Bei der Festlegung des Bewertungsgegenstandes ist auch die relative wertmässige Bedeutung der verschiedenen Güter und Güterkategorien innerhalb des Unternehmungsvermögens zu berücksichtigen.

Ferner spielen Unternehmungspolitik und Unternehmungsplanung eine Rolle. Durch sie wird beispielsweise die Politik der Anlagenerneuerung, der Betriebsumstellung oder -erweiterung bestimmt.

2.2. Bewertungsziele und Bewertungsgrundsätze

Zweck der Bewertung in der Jahresschlussrechnung ist sowohl betriebs- und steuerwirtschaftlich als auch handels- und steuerrechtlich die Ermittlung des 'richtigen' Vermögensstandes und des 'richtigen' Periodenerfolges auf den Bilanzstichtag. Die drei Bewertungen werden unter verschiedenem Gesichtspunkt vorgenommen.

2 Hax in: Handwörterbuch Sp. 238 ff.

Daraus ergibt sich eine verschiedene Beurteilung und Festlegung des Bewertungsgegenstandes für die interne (betriebswirtschaftliche) Bilanz, die Handelsbilanz und die Steuerbilanz.

Für die Bewertung in den drei Bilanzen ergeben sich aus dem Zweck der Bilanzerstellung sowie aus Gesetz und Handelsbrauch abgeleitete Grundsätze. Soweit solche Grundsätze den Bewertungsgegenstand beeinflussen, werden sie nachstehend aufgeführt.

2.21. Allgemeine Bewertungsgrundsätze für Bilanz- und Bewertungsgegenstände

2.21.1. Die Aussagefähigkeit der Bilanz (3)

Um das Informationsziel der Jahresabschlussbilanz erreichen zu können, muss die Bilanz überhaupt aussagefähig sein. Diese Aussagefähigkeit wird erzielt durch Vollständigkeit, Uebersichtlichkeit, Genauigkeit und Kontinuität des bilanzmässigen Ausweises (4). Jedes dieser Gebote wirkt sich grundsätzlich auf die Wahl des Bewertungsgegenstandes aus. Die Forderung nach Vollständigkeit der Bilanz verlangt einen umfassenden Einbezug aller Vermögensobjekte als Bewertungsgegenstände. Das Gebot der Uebersichtlichkeit bedingt eine klare Unterteilung der Vermögenswerte, was wiederum eine nach einheitlichem Prinzip durchgeführte Abgrenzung der Bewertungsgegenstände erfordert. Die Forderung nach Genauigkeit der bilanzmässigen Bewertung ist nur relativ zu verstehen: einer absoluten Gültigkeit dieses Grundsatzes steht die Forderung nach Wirtschaftlichkeit der Bewertung entgegen. Tendenziell verlangt sie jedoch eine möglichst weitgehende Differenzierung der Bewertungsgegenstände. Die Wahrung der Kontinuität im bilanzmässigen Ausweis erfordert grundsätzlich die Beibehaltung der einmal gewählten Struktur der Bewertungsgegenstände bzw. deren Festlegung nach stets gleichbleibenden Gesichtspunkten.

3 Lutz, Die Aussagefähigkeit des Rechnungswesens, insbesondere S. 115 ff.

4 Vgl. auch die Vorschrift von Art. 959 OR.

Aus diesen allgemeinen Grundsätzen der Aussagefähigkeit der Bilanz lässt sich betriebswirtschaftlich, handelsrechtlich, steuerwirtschaftlich und steuerrechtlich das Prinzip der Einzelbewertung ableiten. Je differenzierter eine Bewertungsgegenstandsstruktur wird, umso grösser ist die Aussagefähigkeit der Bilanz.

2.21.2. Die Wirtschaftlichkeit der Bewertungsrechnung

Die von der Unternehmungsleitung betriebswirtschaftlich oder vom Gesetzgeber (handelsrechtlich und steuerrechtlich) gewollte Aussagefähigkeit der Bilanz kann nur mit einem entsprechenden Bewertungsaufwand erreicht werden. Jede Vergrösserung des Bewertungsaufwandes muss in einem vernünftigen Verhältnis stehen zur Verbesserung der Aussagefähigkeit des bilanzmässigen Ausweises.

Für die Wahl des Bewertungsgegenstandes heisst das, dass jede Verfeinerung der Struktur der Bewertungsgegenstände die Aussagefähigkeit der Bilanz erhöhen muss. Es darf kein zur Verbesserung der Aussagefähigkeit unverhältnismässig grosser zusätzlicher Bewertungsaufwand entstehen.

Dabei spielt die relative wertmässige Bedeutung der betreffenden Bewertungsgegenstände eine massgebende Rolle: wertmässig relativ bedeutsame Güter des Unternehmungsvermögens sind stets einzeln zu bewerten, währenddem relativ unbedeutende Vermögensgegenstände eher kollektiv bewertet werden können.

2.21.3. Zusammenfassung

Es kann festgehalten werden, dass eine mit einem vernünftigen Erfassungs- und Rechnungsaufwand zu erreichende Aussagefähigkeit massgebliches Kriterium für die Wahl des betriebswirtschaftlichen, handelsrechtlichen, steuerwirtschaftlichen und steuerrechtlichen Bewertungsgegenstandes bildet.

2.22. Die speziellen Bewertungsgrundsätze

2.22.1. Der betriebswirtschaftliche Grundsatz der Substanzerhaltung (5)

Betriebswirtschaftlich gesehen ist die Erhaltung der Unternehmung und ihrer Produktivkraft die vordringlichste Aufgabe der Unternehmungsleitung. Von Gewinn kann überhaupt erst die Rede sein, wenn über die zum Ersatz der verbrauchten Substanz notwendigen Mittel hinaus noch etwas verbleibt (6). Diese Substanzerhaltung soll in der betriebswirtschaftlichen Jahresabschlussbilanz (7) durch sachgemässe Bewertung von Vermögen und Aufwand gewährleistet werden. Die Substanzerhaltung wird hier primär als Problem der Vermögens- und Erfolgsermittlung nach dynamischer Bilanzauffassung verstanden.

In der Betriebswirtschaftslehre ist nicht die Erhaltung des nominellen Geldkapitals, sondern die Erhaltung der Gütermenge, die die ursprüngliche Produktionskapazität repräsentiert, massgebend (8). Es ist deshalb zwischen Nominalkapitalerhaltung und Substanzerhaltung zu unterscheiden.

Die traditionelle Unternehmungsrechnung ist eine Geldkapitalrechnung. In ihr herrscht das Prinzip der Bewertung zu Anschaffungskostenwerten (9). Das reine Anschaffungskostenprinzip bezieht die Substanzerhaltung nicht mit ein. Die Geldkapitalrechnung stellt auf das Prinzip der Einzelbewertung ab. Unter dem Aspekt der Geldkapitalrechnung hat die Kollektivbewertung nur den Zweck der Vereinfachung der Inventur. Dabei soll das Endresultat möglichst demjenigen der Einzelbewertung entsprechen.

5 Vgl. allgemein zum Thema Substanzerhaltung: Hax, Substanzerhaltung, und Ganz, Abschreibung und Substanzerhaltung, insbesondere S. 44 ff.

6 Hax, Substanzerhaltung, S. 7

7 Hax, Substanzerhaltung, S. 8

8 Hax, Substanzerhaltung, S. 13

9 Hax, Substanzerhaltung, S. 75

Zum Zweck der Substanzerhaltung müssen die erzielten Erlöse zuerst dazu verwendet werden, die verbrauchten Produktivgüter wiederzubeschaffen. Nur so kann die ursprüngliche Produktionskapazität der Unternehmung aufrechterhalten bleiben. Im Einzelfall ist es allerdings schwer festzustellen, wie hoch der Verbrauch der Betriebs-Substanz ausgefallen ist. Der Produktionsprozess unterliegt einem ständigen Wandel und der technische Fortschritt erzwingt eine ständige Anpassung der Produktionsverfahren. Eine blosse Reproduktion der vorhandenen Kapazität genügt langfristig nicht zur Substanzerhaltung. Es muss mindestens die ursprüngliche Produktionsmenge in mindestens der gleichen Qualität hergestellt werden können, ehe von 'leistungsmässiger Substanzerhaltung' gesprochen werden kann (10).

Für die Wahl des Bewertungsgegenstandes in der Substanzerhaltungsrechnung damit die Bewertung von Aufwand und Vermögen vom Wiederbeschaffungspreis der Güter ausgehen (11). Damit wird für die Bestimmung der Bewertungseinheit in der betriebswirtschaftlichen Bilanz der Wiederbeschaffungspreis (12) anstelle des Anschaffungs- oder Herstellungskostenwertes bedeutungsvoll.

Die kollektive Bewertung von Vermögensgegenständen hat einen Einfluss auf die Substanzerhaltung. Gewisse kollektive Bewertungsmethoden werden zu praktischen Instrumenten der Substanzerhaltungsrechnung, sei es dass durch sie gewisse kurzfristige Preisschwankungen neutralisiert, sei es dass Preisschwankungseinflüsse überhaupt ausgeschaltet werden. Das eine ist bei der Durchschnittsbewertung, das andere bei der Festbewertung der Fall. Bei der Wahl des Abschreibungsgegenstandes gewinnt die Nutzungsdauer für Güter des Sachanlagevermögens besondere Bedeutung, da speziell durch die Verteilung der Abschreibungssumme auf die Anzahl der Nutzungsjahre der für die zur Substanzerhaltung wesentliche Kapitalfreisetzungsprozess vorgenommen wird. Güter mit ungleicher Nutzungsdauer stellen deshalb zum vornherein verschiedene Abschreibungseinheiten dar.

10 Hax, Substanzerhaltung, S. 18

11 Hax, Substanzerhaltung, S. 21

12 Hax, Substanzerhaltung, S. 83

2.22.2. Die handelsrechtlichen Grundsätze

Besondere gesetzliche Vorschriften, die die Wahl des Bewertungsgegenstandes betreffen, kennt das schweizerische Obligationenrecht nicht (13). Was handelsrechtlich als Bewertungsgegenstand zu betrachten ist, bestimmt sich weitgehend nach der Vorschrift von OR 959, die die Massgeblichkeit der 'allgemein anerkannten kaufmännischen Grundsätze' festlegt. Als solche Grundsätze haben insbesondere zu gelten (14): der Grundsatz der Bilanzvorsicht, das Realisationsprinzip, das Imparitätsprinzip und das Prinzip der nominalen Kapitalerhaltung.

Der Grundsatz der Bilanzvorsicht, der aus dem Gläubigerschutzgedanken abzuleiten ist, verbietet einen überhöhten Gewinnausweis. Tendenziell ist das Vermögen eher zu niedrig und der Aufwand eher zu hoch anzusetzen. 'Man hat davon auszugehen, dass die Bilanz nach gesetzlicher Regelung einen gesicherten, d.h. vorsichtig ermittelten Gewinn auszuweisen hat. Allein dieser Gewinn ist wahrer Gewinn. Es können daher 'Unterbewertungen' der Aktiven, veranlasst durch den Grundsatz der Bilanzvorsicht, nicht als unwahre, korrekturbedürftige Bilanzierungen bezeichnet werden' (15). In Anwendung dieses Grundsatzes gestattet das Gesetz die Schaffung von stillen Reserven ausdrücklich (Art. 663 Abs. 2 OR).

Eine Bewertungsmethode, die zur Bildung stiller Reserven führt (wie dies z.B. für die Kollektivbewertung zutreffen kann), ist handelsrechtlich zulässig, solange dabei gegen keine anderen handelsrechtlichen Grundsätze verstossen wird. Somit ist die Kollektivbewertung handelsrechtlich grundsätzlich nicht ausgeschlossen.

13 Vgl. dagegen das deutsche HGB § 40 Abs. 4 Ziff. 1, wo explizit auf die Zulässigkeit der Kollektivbewertung eingegangen wird.

14 Schmid, S. 13 ff.

15 Schmid, S. 16.

Das Realisationsprinzip bedeutet, dass nur Leistungen als Ertrag ausgewiesen werden dürfen, die bereits zu effektiven Einnahmen bzw. zu festen Forderungen geführt haben (16). 'Ertrag liegt nach diesem Grundsatz nur dann vor, wenn die Leistung des Unternehmens in Zahlungsmitteln realisiert worden ist. Der unrealisierte Gewinn erscheint nach kaufmännischer Auffassung als fiktiver Gewinn, denn er ist vom Unternehmen nicht definitiv erworben worden. Jede Aenderung der Marktpreisverhältnisse oder des Zustandes des abzusetzenden Gutes kann ihn wieder zum Verschwinden bringen. Ihn einer Gewinnverteilung zu Grunde zu legen, ist daher nicht gerechtfertigt' (17). Die handelsrechtlichen Höchstbewertungsvorschriften des Aktienrechts (Art. 664, 665, 666 und 667 Abs. 2 OR) entsprechen diesem Prinzip. Es ist unverkennbar, dass gerade das Realisationsprinzip die Einzelbewertung verlangt (18).

Das Imparitätsprinzip stellt einen aus den vorangehend genannten Prinzipien abgeleiteten Grundsatz dar (19). Er besagt, dass gemäss dem Vorsichtsprinzip ein - auch nur möglicher - 'Verlust' auszuweisen ist, ein potentieller Gewinn dagegen niemals ausgewiesen werden darf.

Gemäss Aktienrecht sind sämtliche Wertminderungen auf Vermögensgegenständen im Jahresabschluss zum Ausdruck zu bringen.Sie dürfen nicht mit Wertsteigerungen auf dem Unternehmungsvermögen, die blosse Gewinnchancen darstellen, ausgeglichen werden. Eine Ausnahme gilt nur für Wertpapiere mit Kurswert (Art. 667, Abs. 1 OR). Das Imparitätsprinzip bildet somit einen wichtigen Anhaltspunkt dafür, dass im Handelsrecht der Grundsatz der Einzelbewertung massgebend ist. Güter, die nach den hier genannten Kriterien gegeneinander abzugrenzen sind, müssen aufgrund des Imparitätsprinzips individuell bewertet werden.

16 Schmid, S. 13 f.

17 Schmid, S. 13 f.

18 Hax, Substanzerhaltung, S. 86.

19 Schmid, S. 17 FN 57.

Das Imparitätsprinzip verbietet insbesondere die Wertkompensation bei der Abschreibung von zwei oder mehreren Bewertungseinheiten, d.h. den Verzicht auf eine Tieferbewertung eines Wirtschaftsgutes im Hinblick auf die Wertzunahme auf einem anderen Wirtschaftsgut.

Für die Bewertung des Unternehmungsvermögens in der Handelsbilanz gilt ferner das Prinzip der nominalen Kapitalerhaltung. Die Zielsetzung der Nominalkapitalerhaltung (20) verlangt die "Erhaltung des geldziffernmässig bestimmten Ursprungskapitals in Einheiten einer effektiven Währung, ohne Rücksicht auf deren Kaufkraftänderungen" oder aber die "Erhaltung eines geldziffernmässig bestimmten Ursprungskapitals in Einheiten gleicher Kaufkraft" (21). Verbindliches Abgrenzungskriterium für die einzelnen Vermögensgegenstände bildet demnach der Anschaffungs- und Herstellungswert der Güter, was eine entsprechende Differenzierung in der Bewertung des Unternehmungsvermögens, d.h. eine Einzelbewertung erforderlich macht. Der Grundsatz der Einzelbewertung steht in engstem Zusammenhang mit der Nominalkapitalrechnung (22).

Die handelsrechtlich massgebenden Bewertungsprinzipien verlangen also grundsätzlich Einzelbewertung, sie schliessen indessen die Kollektivbewertung nicht in jedem Falle aus. Für einen gewissen Kreis von Gütern und für bestimmte Bewertungsmassnahmen kann eine kollektive Bewertung zur Anwendung gelangen. Wie gross der Kreis der in die kollektive Bewertung einbezogenen Güter sein darf, ist handelsrechtlich aufgrund der zwingenden Vorschriften sowie nach der kaufmännischen Verkehrsauffassung zu beurteilen.

20 Hax, Substanzerhaltung, S. 14 ff.

21 Hax, Substanzerhaltung, S. 17.

22 Hax, Substanzerhaltung, S. 86.

2.22.3. Die steuerwirtschaftlichen Grundsätze

Die steuerwirtschaftliche (23) Bewertung basiert auf den betriebswirtschaftlichen Grundsätzen einerseits, auf den handelsrechtlich zwingenden Vorschriften andererseits. Eine steuerwirtschaftlich sachgemässe Bewertung bedeutet eine Bewertung, die der betriebswirtschaftlichen Substanzerhaltungsrechnung gerecht wird und gleichzeitig nicht gegen die handelsrechtlichen Vorschriften verstösst.

Für die Festlegung des steuerwirtschaftlichen Bewertungsgegenstandes stellt sich also die Frage, welcher Bewertungsgegenstand für die steuerlich massgebende Bilanz zu wählen ist, damit einerseits die betriebswirtschaftliche Zielsetzung erfüllt und andererseits die handelsrechtlichen Vorschriften eingehalten werden.

Demnach lautet der steuerwirtschaftliche Grundsatz für die Bestimmung des Bewertungsgegenstandes: eine bestimmte Wahl eines Bewertungsgegenstandes ist dann steuerwirtschaftlich sachgemäss, wenn sie betriebswirtschaftlich zweckmässig und handelsrechtlich zulässig ist.

Dies bedeutet, dass in Fällen, wo sich eine Kollektivbewertung aus Gründen der Substanzerhaltung rechtfertigt und keine Vorschrift des Aktienrechtes entgegensteht, auch steuerwirtschaftlich eine Kollektivbewertung sachgemäss ist, grundsätzlich aber eine Einzelbewertung vorzunehmen ist.

23 Zum Begriff der steuerwirtschaftlichen Betrachtungsweise vgl.
Känzig, Kommentar, Art. 2 WStB, N 5

Schad, in: Archiv 42, S. 1 ff.

Wöhe, Betriebswirtschaftliche Steuerlehre, Bd. I, 1962, S. 6 ff.

Gurtner, in: Archiv 45, S. 1 ff.

2.22.4. Die steuerrechtlichen Grundsätze

Die steuerliche Ermittlung von Vermögensstand und Periodenerfolg beruht auf der nach steuerrechtlichen Gesichtspunkten korrigierten Handelsbilanz. Deshalb gelten einmal die zwingenden Bewertungsvorschriften des Handelsrechtes - und zwar des Aktienrechtes - generell auch für die steuerliche Bewertung. Die steuerliche Erfolgsrechnung hat den effektiv realisierten Gewinn einer Rechnungsperiode auszuweisen. Somit sind steuerrechtlich insbesondere das Realisationsprinzip (24) und das Periodizitätsprinzip (25) massgebend. Bei der steuerrechtlich massgebenden Bilanz handelt es sich nach heute noch überwiegender Auffassung um eine Nominal-Kapitalrechnung. Der wesentliche Unterschied zur handelsrechtlichen Bilanzbewertung liegt darin, dass steuerrechtlich grundsätzlich keine Schaffung von stillen Reserven geduldet wird. Daraus folgt, dass steuerrechtlich strengere Massstäbe an die Abgrenzung des Bewertungsgegenstandes anzulegen sind. Obwohl oberflächlich betrachtet dieselben Abgrenzungsmerkmale zur Bestimmung der Bewertungseinheiten angewendet werden, werden die Ausscheidungs-Kriterien entsprechend strikter gehandhabt. Die steuerliche Beschränkung der handelsrechtlich gegebenen Bewertungsfreiheit zur Verhinderung der Bildung von stillen Reserven führt somit auch steuerrechtlich zur Anwendung des Prinzips der Einzelbewertung.

24 Studer, 107 und Hax, Substanzerhaltung, S. 86.

25 Blumer/Graf, S. 353.

2.3. Die Abhängigkeit des Bewertungsgegenstandes von der Zusammensetzung des Unternehmungsvermögens

Neben den Bewertungszielen spielt die wertmässige Zusammensetzung des Unternehmungsvermögens eine wesentliche Rolle für die Wahl des Bewertungsgegenstandes.

Grundsätzlich ist aufgrund des Prinzips der Einzelbewertung die körperliche oder rechnerische Aufnahme der einzelnen Vermögensgegenstände für die Inventur zu fordern. Das Gebot der Einzelbewertung, die durch Zählen, Messen und Wägen am Bilanzstichtag bzw. durch ständige Aufschreibung (permanente Inventur) erfolgt, stellt jedoch keine Forderung mit absoluter Gültigkeit dar. Es kann nicht verlangt werden, dass jeder einzelne Gegenstand, möge er noch so unbedeutend sein, einzeln erfasst und bewertet wird. Die strenge Einzelbewertung ist nur für 'wertvolle' Gegenstände notwendig und üblich. Ob ein Gegenstand 'wertvoll' ist, "wird sich nach den Verhältnissen des betreffenden Unternehmens richten müssen" (26). Mit anderen Worten: Die relative Bedeutung der Güter ist von Bedeutung dafür, welche Art des Bewertungsgegenstandes gewählt werden muss (27).

Gemäss Koula (28) muss die Inventur selbst unter sinnvoller Berücksichtigung der Eigenart und der spezifischen Erfordernisse jeder einzelnen Güterkategorie der Unternehmung vorgenommen werden.

Je nach der wertmässigen Bedeutung einer Güterkategorie innerhalb der Vermögensmasse einer Unternehmung hat sich die Genauigkeit der Aufnahme der Aktiven und Passiven der Unternehmung - also die Einzelbewertung oder die differenzierte Kollektivbewertung - auf bestimmte Gütergruppen zu konzentrieren. So kann beispielsweise in einer Fabrikationsunternehmung, bei der sich das Vorratsvermögen zu 60 % Rohstoffen, zu 3 % Hilfs- und Betriebsstoffen

26 Güldenagel, S. 89

27 Beispiel S. 142

28 Koula, S. 137.

zu 30 % Halbfabrikaten und zu 7 % Fertigfabrikaten zusammensetzt, die Einzelbewertung vom Gesichtspunkt der wertmässigen Bedeutung der Güterkategorien aus am sinnvollsten auf die Rohstoffe und Halbfabrikate angewendet werden (29).

Die wertmässige Bedeutung von Vermögensgegenständen spielt auch dann eine wesentliche Rolle, wenn es anlässlich der betriebswirtschaftlichen,handelsrechtlichen oder steuerrechtlichen Jahresabschluss-Bewertung um die Entscheidung darüber geht, ob ein Festwert angesetzt werden dürfe oder nicht. Das Bestehen von 'Festmengen' darf nur für Güter angenommen werden, bei denen die Bestände einerseits erwiesenermassen nur sehr kleine Aenderungen erfahren und andererseits für die Unternehmung wertmässig von relativ geringer Bedeutung sind. Koula führt als Beispiele verschiedene Güterkategorien an, die möglicherweise mit einem Festwert angesetzt werden können: die in der Produktion befindlichen Garne einer Spinnerei oder Weberei, der Bestand an Material und Stoffen in den Apparaturen in der chemischen Industrie, die Bettwäsche und das Geschirr in Hotelbetrieben u.a.m. (30).

Für die Beurteilung der Gruppierung von Gütern zwecks kollektiver Bewertung stellt Koula zusammenfassend folgendes fest: (31)

- hochwertige Güter sind grundsätzlich von der Kollektivbewertung auszuschliessen,
- geringwertige Waren sind nur dann von der Kollektivbewertung auszuschliessen, "wenn sich der Warenbestand vorwiegend aus solchen zusammensetzt, und somit ein erheblicher Teil der gesamten Wirtschaftsgüter der Unternehmung von der Gruppenbewertung erfasst würde",
- "Warengattungen, bei denen erhebliche Qualitätsabweichungen vorkommen, oder bei denen sonstige, sehr individuelle Feststellungen über wertbildende Faktoren zu treffen sind, müssen jedenfalls einzeln bewertet werden."

29 Koula, S. 139.

30 Koula, S. 145 f.

31 Koula, S. 181.

Güldenagel (32) führt wörtlich aus: "Relativ wertvolle Güter dürfen ebensowenig zusammengefasst bewertet werden wie nicht gleichartige Gegenstände. Lediglich für wertmässig unbedeutende Bestände ist eine Zusammenfassung auch ungleichartiger Güter zulässig, zum Beispiel Ladenhüter oder Kleineisenteile in gewissen Branchen" (33).

Die wertmässige Bedeutung der Güter innerhalb des Unternehmungsvermögens und die darauf abstellende Wahl des Bewertungsgegenstandes kann nur fallweise beurteilt werden. An dieser Stelle muss es genügen, diese generelle Regel anzuführen.

3. Die Arten des Bewertungsgegenstandes

3.1. Die Bewertungseinheit (Bewertungseinzelgut)

3.11. Einleitung

Wenn man von Einzelbewertung spricht, so setzt man das Vorhandensein von klar abgegrenzten 'Einzelgütern' voraus. Um die Definition dieses 'Einzelgutes' sowie des 'Bewertungskollektivs' geht es hier.

Der Begriff 'Einzelgut' ist deshalb nicht ganz befriedigend, weil er die Vorstellung eines physischen Einzelgutes hervorruft. Ein physisch getrenntes oder trennbares Einzelgut stellt jedoch nicht unbedingt auch ein Einzelgut für die Bewertung dar. Ein körperlich klar abgrenzbares Gut kann einerseits nur Bestandteil eines für die Bewertung massgebenden Einzelobjektes sein, andererseits kann es auch einen ganzen Komplex von für die Bewertung massgebenden Einzelobjekten enthalten.

32 Güldenagel, S. 94.

33 Sowohl Koula als auch Güldenagel beziehen sich hier nur auf die kollektive Erstbewertung (Aktivierung). Dies gilt nichtin jedem Fall auch für die kollektive Abschreibung oder die kollektive Rückstellung.

Es erscheint daher als zweckmässig, von der 'Bewertungseinheit' als Objekt der Einzelbewertung zu sprechen. Dadurch wird schon vom Wortlaut her ein besseres Verständnis für die Problematik gefördert. Die beiden Begriffe 'Bewertungseinzelgut' und 'Bewertungseinheit' werden hier synonym verwendet.

3.12. Die Bewertungseinheit

3.12.1. Definition

Eine Bewertungseinheit stellt derjenige Wertträger bzw. diejenige Mehrzahl von Wertträgern dar, die im Hinblick auf den Bewertungszweck als wertmässig selbständig bezeichnet werden können.

Wertmässige Selbständigkeit besitzt ein Wertträger oder eine Mehrzahl von Wertträgern dann, wenn eine solche Einheit einerseits bezüglich der Merkmale, die für die Bewertung relevant sind, homogen und andererseits bezüglich dieser Merkmale von den übrigen Wertträgern des Unternehmungsvermögens verschieden ist. Durch diese Homogenität und Verschiedenheit erhält ein Bewertungsobjekt auch seine Selbständigkeit im Wertverlauf.

Somit lautet die genaue Definition der Bewertungseinheit wie folgt:

Bewertunsgeinheit ist derjenige Wertträger und jene Mehrzahl von Wertträgern, die in bezug auf die Merkmale, die für die Bewertung relevant sind, homogen und in bezug auf eben diese Merkmale von den übrigen Wertträgern des Unternehmungsvermögens verschieden sind.

3.12.2. Die Homogenität

Das Wesen der wertmässigen Homogenität einer Mehrzahl von Wertträgern besteht darin, dass das Wertverhalten der einzelnen Wertträger in bezug auf alle Merkmale, die für den Bewertungszweck relevant sind, übereinstimmt.

3.12.21. Die betriebswirtschaftlichen Merkmale

Das Ziel der Bewertung in der betriebswirtschaftlichen Jahresabschlussrechnung ist der Ausweis der Vermögenslage und des Unternehmungserfolges in ihrer tatsächlichen, die Erhaltung der Substanz der Unternehmung gewährleistenden Grösse. Unter Erhaltung der Unternehmungssubstanz verstehen wir die Erhaltung des Sachkapitals oder die Erhaltung der ursprünglichen Produktionskapazität (34).

Die Vermögenswerte sind demnach zum Substanzwert anzusetzen. Dieser Substanzwert entspricht dem vom Wiederbeschaffungspreis ausgehenden Fortführungswert (35) der als 'Vermögen' bezeichneten 'Güter und Berechtigungen' einer Unternehmung (36).

Unter dem Aspekt der Substanzerhaltung wird die betriebswirtschaftliche Jahresrechnung zu einer Abrechnung über die Entwicklung des realen Produktivkapitals, welche ihrerseits gegeben ist durch das Ausmass und den zeitlichen Verlauf von Kapitalbindung und Kapitalfreisetzung.

Um dieser Entwicklung bilanzmässig Ausdruck zu geben, muss die Bewertung in der Bilanz den Faktoren, die die Bindung und Freisetzung des Produktivkapitals bestimmen, Rechnung tragen. Die Abgrenzung des Bewertungsgegenstandes, d.h. sowohl der Bewertungseinheit als auch des Bewertungskollektivs, hat sich deshalb nach diesen Faktoren zu richten. Sie bestehen grundsätzlich i

- der Art des Vermögensgutes,
- dem Verwendungszweck des Gutes und
- den Dritteinflüssen auf den Wert des Gutes .

34 Hax, Substanzerhaltung, S. 13 ff.

35 Unter Fortführungswert ist derjenige Wert zu verstehen, der unter dem Gesichtspunkt der Weiterführung der Unternehmung anzusetzen ist (vgl. auch Viel, S. 43).

36 Viel, S. 44.

Unter der Art des Gutes ist die stoffliche Beschaffenheit bzw. die Rechtsnatur des Vermögensgegenstandes zu verstehen. Als 'Verwendungszweck' gilt der einem Gut langfristig zugedachte Einsatz in der Unternehmung. Bei Mobilien ist darunter der Produktionseinsatz zu verstehen, bei Finanzanlagen der Anlagezweck, bei Vorratsvermögen der Zweck der Vorratshaltung (zum Einsatz im Produktionsprozess, zur Weiterverarbeitung, zur Veräusserung), bei Wertpapieren der Zweck der Haltung der betreffenden Titel (Beteiligung oder kurz- oder langfristige Finanzanlage) und bei Forderungen der Forderungsgrund. Als "Dritteinflüsse" werden alle diejenigen Faktoren bezeichnet, die für den Wert der einzelnen Vermögensgüter massgebend sein können (z.B. Beeinflussung des Wertes durch gesetzliche Vorschriften oder staatliche Eingriffe), die jedoch weder im Verwendungszweck noch in der Art der Güter begründet sind.

Die generellen Abgrenzungskriterien für die einzelnen Bewertungseinheiten, wie sie nachstehend aufgeführt sind, gelten für die betriebswirtschaftliche, handelsrechtliche, steuerwirtschaftliche und steuerrechtliche Bewertung (das Abgrenzungskriterium der "Dritteinflüsse" gilt nur für Spezialfälle und wird deshalb ausgeklammert):

- Nicht abnutzbares Anlagevermögen:	- Güterart - Verwendungszweck - Wertansatz
- Abnutzbares Anlagevermögen:	- Güterart - Verwendungszweck - Nutzungsdauer - Wertansatz
- Finanzanlagevermögen:	- Art der Anlage - Objekt der Anlage - Fristigkeit der Anlage - Wertansatz
- Vorratsvermögen:	- Güterart - Verwendungszweck - Wertansatz
- Wertpapiere des Umlaufvermögens: (handelsrechtlich, steuerwirtschaftlich und steuerrechtlich)	- Wertpapierart - Wertansatz
- Forderungen:	- Art der Forderung - Fristigkeit - Wertansatz

3.12.22. Die handelsrechtlichen Merkmale

Gemäss Art. 957 OR ist der Buchführungspflichtige gehalten, "diejenigen Bücher ordnungsmässig zu führen, die nach Art und Umfang seines Geschäftes nötig sind, um die Vermögenslage des Geschäftes und die mit dem Geschäftsbetrieb zusammenhängenden Schuld- und Forderungsverhältnisse sowie die Betriebsergebnisse der einzelnen Geschäftsjahre festzustellen".

Ferner sind Betriebsrechnung und Jahresbilanz "nach allgemein anerkannten kaufmännischen Grundsätzen vollständig, klar und übersichtlich aufzustellen, damit die Beteiligten einen möglichst sicheren Einblick in die wirtschaftliche Lage des Geschäftes erhalten" (Art. 959 OR).

Der handelsrechtliche Bewertungszweck ist demnach dann erreicht, wenn den allgemein anerkannten kaufmännischen Grundsätzen entsprochen wird sowie die gesetzlichen Höchstwertvorschriften eingehalten sind. Nach diesen allgemeinen Kriterien hat sich die Bildung des handelsrechtlichen Bewertungsgegenstandes zu richten.

Hinsichtlich der Bewertung des Unternehmungsvermögens entspricht den allgemein anerkannten kaufmännischen Grundsätzen eine Abgrenzung der einzelnen Vermögensgüter nach Art und Verwendungszweck. Den vorgenannten generellen Vorschriften des Handelsgesetzgebers liegt die Zielsetzung des Gläubigerschutzes zugrunde, welche eine vorsichtige Bewertung des Unternehmungsvermögens - gemäss Aktienrecht höchstens bis zum Anschaffungs- oder Herstellungskostenwert (Art. 665 und 666 OR) - verlangt. Aus der Vorschrift des Höchstwertansatzes lässt sich ein Hinweis auf die Abgrenzung des Bewertungsgegenstandes herleiten. Die aktienrechtlichen Höchstwertvorschriften geben insofern einen Anhaltspunkt zur Abgrenzung der Bewertungseinheiten, als einzelne Vermögensgüter, welche zwar in Art und Verwendungszweck übereinstimmen, jedoch unterschiedliche Anschaffungswerte aufweisen, jedenfalls dann nicht mit einem einzigen, pauschalen Wertansatz zu bewerten

sind, wenn dadurch einzelne Güter über ihrem individuellen Anschaffungs- oder Herstellungs-Kostenwert in die Bilanz aufgenommen würden.

Der Handelsgesetzgeber versteht die Aufstellung des Unternehmungsvermögens in der Jahresabschlussbilanz als eine Nominalkapitalrechnung. Der Aspekt der Substanzerhaltung darf deshalb für die handelsrechtliche Abgrenzung der Bewertungseinheiten streng genommen auch dann nicht massgebend sein, wenn eine entsprechende Festlegung der Bewertungseinheiten aus betriebswirtschaftlicher Sicht sachlich gerechtfertigt wäre und wenn dadurch letztlich auch dem handelsrechtlichen Erfordernis des Gläubigerschutzes entsprochen würde.

3.12.23. Die steuerwirtschaftlichen Merkmale

Steuerwirtschaftlich sind grundsätzlich die betriebswirtschaftlichen Abgrenzungskriterien massgebend. Indessen tritt anstelle des Wiederbeschaffungswertes (bzw. Substanzwertes) der aktienrechtlich zulässige Höchstwertansatz, d.h. Anschaffungs- oder Herstellungskostenwert (bzw. Normalwert) als ein für die Abgrenzung bestimmter Bewertungseinheiten wesentliches Merkmal. Die Beachtung der aktienrechtlichen Höchstwertvorschriften bedeutet steuerwirtschaftlich den Verzicht auf eine pauschale Bewertung gleichartiger Güter mit gleichem Verwendungszweck in denjenigen Fällen, in welchen dadurch einzelne Güter über ihrem individuellen Anschaffungs- oder Herstellungskostenwert bewertet würden.

3.12.24. Die steuerrechtlichen Merkmale

Für die Festlegung des steuerlichen Bewertungszweckes ist wesentlich, dass die steuerliche Vermögens- und Gewinnermittlung auf der Grundlage der Handelsbilanz aufbaut (37). Deshalb sind die

37 Vgl. dazu auch Ausführungen in Känzig, Einzelbewertung, S. 376.

handelsrechtlichen Bewertungsbestimmungen auch für die Steuerbilanz massgebend. Für die steuerliche Gewinnermittlung können nur Bewertungsregeln verlangt werden, die das Handelsrecht erlaubt. Umgekehrt müssen diejenigen Regeln, die das Handelsrecht der Unternehmung vorschreibt, auch steuerrechtlich anerkannt werden.

Wegen des sehr engen inneren Zusammenhanges zwischen Gewinn- und Verlustrechnung und der Jahresbilanz sind grundsätzlich für das ganze Rechnungswerk des Jahresabschlusses die gleichen Kriterien für die Abgrenzung der Bewertungseinheiten massgebend.

Für die Bewertung des abnutzbaren Sachanlagevermögens ist vom Anschaffungs- oder Herstellungskostenwert auszugehen und auf den niedrigeren Verteilungsrestwert abzustellen. Aufgrund des handelsrechtlichen Vorsichtsprinzips ist der individuellen Beschaffenheit (38) der Güter Rechnung zu tragen, was eine Berücksichtigung der Güterart notwendig macht. Auf die individuelle Nutzungsdauer ist insbesondere zur Befolgung des Periodizitätsprinzips abzustellen. Aufgrund der handelsrechtlichen Bilanzprinzipien sind auch in der steuerlichen Bewertung Verwendungszweck und Beeinflussbarkeit durch externe marktmässige oder staatliche Einwirkungen massgebend. Für das nicht abnutzbare Sachanlagevermögen sind insbesondere der Kostenwert bzw. der niedrige Verkehrswert, die Güterart sowie die externe Beeinflussbarkeit als Abgrenzungsmerkmale massgebend.

Für Finanzanlagevermögen ist sowohl handelsrechtlich als auch steuerrechtlich auf den Kostenwert, die Rechtsnatur der Anlage, das Anlageobjekt und auf die geplante Anlagedauer abzustellen. Die Trennung des Bewertungsobjektes nach dem letztgenannten Merkmal kann die Feststellung der steuerbaren stillen Reserven bei ungleichem Veräusserungszeitpunkt erleichtern.

38 Blumenstein, System, S. 195.

Bei Vorräten an Waren sind der Anschaffungs- oder Herstellungskostenwert bzw. der niedrigere Marktwert, Güterart und Verwendungszweck die massgebenden Merkmale zur Eingrenzung der Bewertungseinheiten.

Für Forderungen und Wertpapiere des Umlaufvermögens gelten der Kostenwert bzw. der niedrigere Verkehrswert, die Rechtsnatur der Forderung bzw. des Titels, das Objekt oder die Substanz, auf welche sich die Forderung bzw. das Wertpapier bezieht als Abgrenzungsmerkmale.

3.12.3. Identität und Verschiedenheit

Eine exakte Feststellung der Identität bzw. der Verschiedenheit mehrerer Wertträger untereinander ist oft schwierig. Gewisse Wertmerkmale eines Wertträgers können nämlich vielfach nur schätzungsweise ermittelt werden, so etwa die Nutzungsdauer von Gütern des Anlagevermögens. Zudem kann je nach der Umschreibung des 'Verwendungszweckes' oder der 'Güterart' eine engere oder weitere Fassung des Begriffs der wertmässigen Identität vorgenommen werden. Die Definition dieser Begriffe hat indessen stets streng nach dem Bewertungszweck und unter Beachtung der relativen wertmässigen Bedeutung der Wertträger zu erfolgen.

Für die Festsetzung des Grades der Uebereinstimmung der verschiedenen Wertträger für die Bewertung ist betriebswirtschaftlich die Beeinträchtigung der Substanzerhaltungsrechnung massgebend, währenddem handelsrechtlich die kaufmännische Verkehrsauffassung erheblich erscheint. Die steuerwirtschaftliche und steuerrechtliche Beurteilung der Identität bzw. Verschiedenheit hat auf der handelsrechtlichen (kaufmännischen) Handhabung zu basieren.

Der Entscheid darüber, was als 'identisch' und was als 'verschieden' betrachtet werden muss, kann nur im Einzelfall getroffen werden. Eine generelle Regel gibt es dafür nicht.

3.12.4. Vergleich zur Terminologie im deutschen Recht

Aus der deutschen Literatur gehen vor allem zwei Ansätze zur Definition der Bewertungseinheit hervor: der 'Teilwert-Ansatz' und der 'Wirtschaftsgut-Ansatz'.

3.12.41. Der'Teilwert-Ansatz'

Die deutsche Steuerrechtssprechung stützt sich insbesondere im Zusammenhang mit der steuerlichen Bewertung von Liegenschaften (Boden und Gebäude) auf die Teilwerttheorie. So wird z.B. im Urteil (39) des Bundesfinanzhofes vom 19.1.1938 (40) ausgeführt, dass ein 'selbständiges Wirtschaftsgut' dann vorliegt, wenn für den Erwerber eine Verteilung des Kaufpreises auf dieses Gut in Frage kommt. Eine solche Selbständigkeit liege aber nur dann vor, wenn die Anlagegegenstände vom Ganzen getrennt werden können, ohne dass sie durch die Trennung ihren Wert ganz oder zu einem wesentlichen Teil verlören.

Der Teilwertansatz beruht auf einer für das deutsche Bilanzsteuerrecht wesentlichen Fiktion eines Veräusserungstatbestandes bei der Bewertung von Vermögensgütern. Nach schweizerischem Handels- und Steuérrecht ist das Kriterium selbständiger Veräusserbarkeit eines Gutes bei der Vermögensbewertung in der Jahresabschlussbilanz nicht massgebend.

3.12.42. Der 'Wirtschaftsgut-Ansatz'

Ein weiterer Ausgangspunkt wird im deutschen Handels- und Steuerrecht für die Definition der Bewertungseinheit verwendet. Es wird vom Begriff des 'Wirtschaftsgutes' ausgegangen. Die Voraussetzungen, unter denen die Existenz eines steuerlich massgebenden Wirtschaftsgutes behauptet werden kann, sind gemäss May (41) die folgenden:

39 Weitere Urteile hierüber und deren Kommentierung finden sich in Hanraths, S. 64 f.

40 RStBL S. 179.

41 May, S. 22 ff.

1. Erfordernis: das Vorliegen eines wirtschaftlichen Wertes
2. Erfordernis: die Fähigkeit selbständiger Bewertung
3. Erfordernis: die Greifbarkeit des betreffenden Gutes (42)

Die 'Selbständigkeit' wird durch die 'physische Einheit' und die 'Gleichheit im Verwendungszweck' bestimmt (43). Sie entfällt, wenn ein Gegenstand mit einem andern so verbunden ist, dass nur das Sachganze der Bewertung fähig ist (44).

Die deutsche Terminologie, die vom Begriff des 'selbständigen Wirtschaftsgutes' ausgeht, kann für unsere Zwecke nicht übernommen werden. Dieser Ausgangspunkt ist nicht auf den Bewertungszweck hin orientiert. Zudem kommt auch hier der Teilwert-Gedanke zum Tragen, welcher für die Bewertung nach schweizerischem Handels- und Steuerrecht in diesem Zusammenhang nicht massgebend ist.

3.2. Das Bewertungskollektiv

Die Bewertung in der Jahresabschlussbilanz stützt sich grundsätzlich auf die Bewertungseinheit als massgebendes Strukturelement. Neben der Bildung von Bewertungseinheiten ist indessen auch die Bildung von Bewertungskollektiven möglich. Sie dient der Vereinfachung der Bewertungsrechnung.

Ein Bewertungskollektiv ist eine für die Bewertung vorgenommene Zusammenfassung von Wertträgern zu einer wertmässig heterogenen Wertträgerkombination, die in sich bezüglich der für die Bewertung relevanten Merkmale keine Identität aufweist.

42 Auch dem Begriff der Greifbarkeit liegt die Vorstellung zugrunde, dass das Wirtschaftsgut bei einer angenommenen Veräusserung des Gesamtbetriebes sozusagen als ein greifbarer wirtschaftlicher Tatbestand durch sein Vorhandensein den Gesamtkaufpreis erhöht. May, S. 46.

43 May, S. 40

44 May, S. 33 f.

Eine wertmässige Heterogenität einer Wertträgerkombination ist dann gegeben, wenn die einzelnen Wertträger nicht in allen für den Bewertungszweck relevanten Merkmalen übereinstimmen. Deshalb kann der Informationszweck der Bewertung mittels Kollektivbewertung nur annäherungsweise erreicht werden. Nur die Einzelbewertung erfüllt diesen Zweck vollständig. Die Grenze zwischen 'homogener' und 'heterogener' Wertträgerkombination ist dort zu ziehen, wo die völlige Uebereinstimmung in eine blosse 'Aehnlichkeit' übergeht.

Bewertungskollektive können in den verschiedensten Variationen gebildet werden. Es können insbesondere drei Einteilungen der Bewertungskollektive vorgenommen werden:

1. Unterscheidung nach dem Inhalt des Bewertungskollektivs: (45)

   - die Gruppierung der Wertträger nach der Güterart und ungefähr gleicher Nutzungsdauer
   - die Gruppierung der Wertträger nach dem Verwendungszweck
   - die summarische Zusammenfassung von geringwertigen Wertträgern.

2. Unterscheidung nach Bewertungsmassnahme und rechentechnischer Methode der Zusammenfassung: (46)

   - Kollektivbewertung bei der Aktivierung
     - die Durchschnittsbewertung
     - das Zonenpreisverfahren
     - das Festwertverfahren
   - Kollektivbewertung bei der Abschreibung
     - die Durchschnittsabschreibung
     - das Festwertverfahren
     - die Wertkompensation
   - Kollektivbewertung bei der Rückstellung
     - die Gruppenrückstellung
     - die Gattungsrückstellung

45 Coughlan/Strand, S. 5.2.

46 Vgl. 2. Abschnitt.

3. Unterscheidung nach der Führung der kollektiven Bewertungskonti:

   - offene Kontoführung (open end accounts) (47)
   - geschlossene Kontoführung (closed accounts)

3.3. Beispiel

Nach vorstehender Definition der Bewertungseinheit und des Bewertungskollektivs ist beispielsweise eine Mehrzahl von Drehbänken, die im gleichen Zeitpunkt und zum gleichen Preis angeschafft wurden, die ferner dem gleichen Verwendungszweck dienen, deren Wert die gleiche Beeinflussbarkeit durch äussere Veränderungen besitzen und die eine gleiche Nutzungsdauer aufweisen, als eine Bewertungseinheit und nicht als ein Bewertungskollektiv zu betrachten.

Ein eindeutiges Bewertungskollektiv bildet dagegen die bewertungsmässige Zusammenfassung von Boden und aufstehenden Gebäuden.

3.4. Die Einzelbewertung

Gegenstand der Einzelbewertung ist die Bewertungseinheit. Die Einzelbewertung ist demnach als dasjenige Bewertungsverfahren zu definieren, bei dem der Bilanzwert eines einzelnen Wertträgers ausschliesslich auf der Basis der Wertkomponenten dieses einen Wertträgers ermittelt, also keine Vermischung von verschiedenen Wertansätzen vorgenommen wird.

Einzelbewertung des abnutzbaren Sachanlagevermögens bedeutet z.B., dass Güter, die in ihrer stofflichen Beschaffenheit und/oder im Verwendungszweck und/oder in der externen Beeinflussbarkeit voneinander verschieden sind, als separate Bewertungsgegenstände zu bewerten sind.

47 Coughlan/Strand, S. 5.2.

Grundsätzlich gilt betriebswirtschaftlich, handelsrechtlich, steuerwirtschaftlich und steuerrechtlich der Grundsatz der Einzelbewertung. Er ist aus dem Rechnungsziel sowie aus dem Informationsziel der Bilanz abzuleiten.

Aus dem Rechnungsziel der Bilanz lässt sich das Einzelbewertungsprinzip so ableiten: Je stärker die Struktur des Bewertungsgegenstandes differenziert wird, desto transparenter und damit aussagefähiger wird die Bilanz. Das andere Rechnungsziel, das Ziel der 'Wirtschaftlichkeit der Bewertungsrechnung', schränkt das Streben nach allzu starker Differenzierung der Struktur der Bewertungsgegenstände aus. Aus wirtschaftlicher Sicht liegt die Grenze der Einzelbewertung dort, wo eine zusätzliche Genauigkeit des Bewertungsresultats nur noch mit einem unverhältnismässig grossen zusätzlichen Aufwand erreicht werden kann.

Die Konsequenz einer strikten Einzelbewertung ist eine hohe Genauigkeit im Bewertungsresultat, d.h. eine weitgehende Uebereinstimmung der in der Bilanz ausgewiesenen Werte mit den wirklichen Werten (was gemäss Lutz (48) eine hohe Aussagefähigkeit der Bilanz bedeutet). Auf der andern Seite ist die Einzelbewertungs-Methode unwirtschaftlich und technisch oft nicht durchführbar. Die Forderung nach Einzelbewertung hat deshalb betriebswirtschaftlich, handelsrechtlich, steuerwirtschaftlich und steuerrechtlich keine absolute Gültigkeit.

3.5. Die Kollektivbewertung

Objekt der Kollektivbewertung ist das Bewertungskollektiv. Die Kollektivbewertung ist als dasjenige Bewertungsverfahren zu umschreiben, bei dem der Bilanzwert der einzelnen Wertträger auf der Basis einer - wertmässig heterogenen - Gütergesamtheit bestimmt wird und nur über diesen Gesamtwert ermittelt werden kann.

48 Lutz, Die Aussagefähigkeit des Rechnungswesens, S. 115 ff.

Anlässlich der Kollektivbewertung erfolgt eine Vermischung von verschiedenen Wertansätzen mehrerer Wertträger. Zweck der Kollektivbewertung bildet die Vereinfachung der Inventur. Eine Nebenwirkung, nicht aber ausschlaggebendes Ziel der Kollektivbewertung ist der positive Effekt gewisser Kollektivbewertungsmethoden auf die Substanzerhaltung. Kollektivbewertung bedeutet z.B. beim abnutzbaren Anlagevermögen die Zusammenfassung von mehreren Wertträgern mit unterschiedlicher Nutzungsdauer, aber gleichem Verwendungszweck. Die Kollektivbewertung wird z.B. bei der Aktivierung von Vorratsvermögen, bei der Abschreibung von Sachanlagen und für Rückstellungen auf Debitoren häufig praktiziert.

Keine Kollektivbewertung stellen meiner Ansicht nach die Last-in-first-out-, First-in-first-out- und Highest-in-first-out-Methoden dar. Bei ihnen erfolgt keine echte Vermischung. Sie stellen blosse Wertansatzmanipulationen im Rahmen der Einzelbewertung dar.

Die Konsequenz der Kollektivbewertung ist eine Einbusse an Genauigkeit, dafür ein Gewinn an Wirtschaftlichkeit der Bewertungsrechnung.

2. Abschnitt: Der Gegenstand der wichtigsten Bewertungsmassnahmen

Je nach der Aufgabe, die eine Bewertung zu erfüllen hat, ist ein Gut individuell oder kollektiv zu bewerten. Mit andern Worten, ein Gut ist nicht zum vornherein als solches der Einzel- resp. Kollektivbewertung zu unterziehen. Entscheidend ist neben dem Bewertungszweck und der relativen Bedeutung des Gutes die Bewertungsmassnahme, die getroffen werden soll. Wir unterscheiden diesbezüglich insbesondere die Aktivierung (Erstbewertung), die Abschreibung und die Rückstellung.

1. Der Gegenstand der Aktivierung

1.1. Einleitung

Die Aktivierung stellt eine Erstbewertung dar. Diese ist in zweifacher Hinsicht meist kaum zu trennen von der Würdigung der Abschreibung für die Bewertung: einerseits ist schon anlässlich der Erstbewertung häufig eine Abschreibung vorzunehmen, andererseits geschieht eine Aktivierung oftmals im Hinblick auf eine spätere Abschreibung. Aktivierung und Abschreibung sind in diesen Fällen interdependente Bewertungsmassnahmen.

Gewisse Formen der Aktivierung unterscheiden sich kaum von der eigentlichen Abschreibung, so z.B. die Festbewertung und die 'Sofortabschreibung auf den Erinnerungswert', welche sowohl als Aktivierungsmassnahme als auch als Abschreibungsmassnahme verstanden werden können.

1.2. Das Wesen der Aktivierung

Formal gesehen bedeutet 'aktivieren' Wirtschaftsgüter einem Bestandeskonto belasten, dessen Saldo beim Abschluss auf die Aktivseite der Bilanz übertragen wird.

Handelsrechtlich gesehen stellen die Bilanzaktiven 'Vermögensgegenstände' dar. Vermögensgegenstände liegen offenbar dann vor,

wenn die Voraussetzungen für eine Aktivierung gegeben sind. Diese Voraussetzungen weisen auf das Wesen der handelsrechtlichen Aktivierung hin und können als Anhaltspunkte zur Umschreibung des Aktivierungsgegenstandes dienen.

Das Fehlen expliziter handelsrechtlicher Vorschriften zur Aktivierung macht es nötig, Aktivierungen anhand der Interpretation der allgemein anerkannten kaufmännischen Grundsätze gemäss Art. 959 OR vorzunehmen. Danach erscheint es als zweckmässig, die Aktivierungsfähigkeit grundsätzlich anhand folgender Ueberlegungen zu prüfen: (49)

1. Welche Arteigenschaften besitzt der Vermögensgegenstand oder der Ausgabenwert?
2. Welche Eigentums- bzw. Zugehörigkeitsverhältnisse liegen vor?
3. Welchem Zweck ist das Gut am Abschlussstichtag gewidmet?

Als eine wesentliche Voraussetzung zur Aktivierung nennt Schmid (50) die Nutzbarkeit des Gutes in künftigen Rechnungsperioden. Blumer/Graf (51) erklären, dass 'zum bilanzierungsfähigen Vermögen solche Sachen oder Rechte zu zählen sind, an denen dem Bilanzpflichtigen das Eigentum oder die Verfügungsgewalt (der Besitz) zusteht...'.

Durch die Art und Weise, in der ein Gut diese Voraussetzungen erfüllt, wird der Charakter des Gutes als Aktivierungsgegenstand bestimmt (52). Demnach haben Güterart und Nutzungsdauer als wesentliche Bewertungsmerkmale eines zu aktivierenden Gutes zu gelten.

49 Bühler/Scherpf, S. 353.

50 Schmid, S. 19 ff.

51 Blumer/Graf, S. 90.

52 Im konkreten Fall ist die Aktivierungsfähigkeit von Ausgaben oft schwer zu entscheiden; hier besteht viel Ermessensspielraum für die handelsrechtliche und die steuerliche Bewertung, vgl. auch Borkowsky, S. 115.

Nach betriebswirtschaftlichen, steuerwirtschaftlichen und steuerrechtlichen Gesichtspunkten handelt es sich bei den Bilanzaktiven grundsätzlich um 'transitorische' Posten (53). Es handelt sich um

- Ausgaben, die noch nicht Aufwand sind
- Ausgaben, die noch nicht Einnahmen sind
- Erträge, die noch nicht Aufwand sind
- Erträge, die noch nicht Einnahmen sind

Für die Einstellung einer Wertgrösse als Bilanzaktivum sind demnach Gegebenheiten, die diesen 'transitorischen' Charakter haben, massgebend. Dieser transitorische Charakter ist seinerseits bedingt durch die Güterart, Nutzungsdauer und Verwendungszweck. Güter, die sich darin voneinander unterscheiden, besitzen einen unterschiedlichen 'transitorischen' Charakter. Diese Tatsache macht sie zu verschiedenartigen Aktivierungsgegenständen.

1.3. Die Einzelaktivierung

Für die betriebswirtschaftliche, handelsrechtliche, steuerwirtschaftliche und steuerrechtliche Aktivierung gilt der Grundsatz der Einzelbewertung. Betriebswirtschaftlich bedeutet Aussagefähigkeit der Bilanz eine möglichst weitgehende Transparenz der Bilanzansätze und damit eine Einzelaktivierung. Handelsrechtlich verlangen der Grundsatz der Nominalkapitalerhaltung sowie das aus dem Gläubigerschutzgedanken abgeleitete Vorsichtsprinzip ein individuelles Einstellen und Bewerten der Vermögensgegenstände in der Bilanz. Steuerwirtschaftlich und steuerrechtlich gebietet das Realisationsprinzip (Besteuerung des effektiv realisierten Gewinnes) die Einzelaktivierung.

> "Das Prinzip der Einzelbewertung hängt offenbar eng zusammen mit den grundlegenden Prinzipien der Geldkapitalrechnung, nämlich mit dem Anschaffungswertprinzip und dem Realisationsprinzip. Es ist deshalb nicht erstaunlich, wenn die steuerliche Rechtssprechung aus der Logik der steuerlichen Erfolgsermittlung heraus immer wieder den Grundsatz der Einzelbewertung heraustellt...

53 Schmalenbach, S. 66 ff.

> Danach ist also bei der Inventur jedes Gut einzeln zu erfassen und mit seinem individuellen Anschaffungspreis oder gegebenenfalls mit seinem individuellen Wiederbeschaffungspreis zu bewerten. Deshalb sind bei allen Zugängen die Anschaffungspreise des jeweiligen Gutes buchhalterisch genau festzuhalten und bei einer etwaigen Bearbeitung sind die Bearbeitungskosten für jedes dieser Güter sorgfältig zu ermitteln und den Anschaffungskosten zuzuschlagen. Auf diese Weise wird es möglich, die bei der Inventur vorhandenen Mengen an Wirtschaftsgütern zu ihren individuellen Anschaffungs- oder Herstellungskosten zu bewerten. Man stellt sich das gewissermassen so vor, dass jedes einzelne Gut im Betrieb, sei es eine Partie Werkstoffe oder ein Fertigteil oder ein Werkzeug oder eine Maschine, seinen Anschaffungspreis mit sich herumträgt, der dann bei der Inventur erfasst und mit dem Wiederbeschaffungspreis verglichen wird, worauf dann die endgültige Bilanzbewertung erfolgt." (54)

1.4. Die Aktivierung des Einzelgutes

Um überhaupt eine Einzelaktivierung vornehmen zu können, muss bekannt sein, was als Einzelgut zu gelten hat, und unter welchen Umständen es sich um ein Vermögens-Kollektiv handelt.

Betriebswirtschaftlich gesehen liegt dann ein zu aktivierendes Einzelgut vor, wenn ein Ausgaben- bzw. Ertragswert als wertmässig selbständig gelten kann. Diese Voraussetzung ist offenbar dann gegeben, wenn eine Ausgabe selbständigen transitorischen Charakter aufweist. Wir haben festgestellt, dass dieser selbständige Charakter abhängig ist von der Güterart, dem Verwendungszweck und der Beeinflussung durch äussere Umstände. Homogenität bezüglich dieser Merkmale bedeutet wertmässige Selbständigkeit und damit das Vorliegen eines aktivierungsfähigen Einzelgutes. Dieselben Merkmale sind wesentlich für die Abgrenzung des handelsrechtlichen, steuerwirtschaftlichen und steuerrechtlichen Aktivierungs-

54 Hax, Substanzerhaltung, S. 86.

Einzelgutes (55).

1.5. Die kollektive Aktivierung

1.51. Einleitung

> "Die inventurmässige Erfassung und Bewertung jedes einzelnen Wirtschaftsgutes ist in den Unternehmungen vielfach schon aus rein technischen Gründen, häufiger aber noch aus wirtschaftlichen Gründen, undurchführbar. Abgesehen von den unverhältnismässig hohen Kosten, die ein solches Verfahren verursachen müsste, würde sich die Inventur zeitlich über Wochen oder gar Monate erstrecken und damit ihren Zweck verfehlen, da man bei den ständigen Zugängen und Abgängen niemals den Bestand für einen bestimmten Stichtag ermitteln könnte. Aus diesen Gründen muss man zu vereinfachten Verfahren greifen, die schneller und wirtschaftlicher arbeiten, in ihren Ergebnissen aber nicht grundsätzlich von dem Verfahren der Einzelbewertung abweichen." (56)

Die kollektive Aktivierung ist für Güter des Anlage- und des Umlaufvermögens anwendbar. Sie tritt in der Praxis insbesondere bei der Bewertung von mobilen Anlagen (Werkzeugen und Maschinen) sowie von Vorrats- und Wertpapierbeständen auf.

Im deutschen Recht ist bei der gruppenweisen Zusammenfassung von Güterbeständen zwecks Vereinfachung der Inventur insbesondere das Gutachten des Industrie- und Handelstages vom 17.1.1933 (57) massgebend. Gemäss diesem Gutachten ist die Kollektivierung

55 Nach deutschem Handels- und Steuerrecht ist zur Abgrenzung des Aktivierungs-Einzelgutes wiederum die Teilwerttheorie massgebend. So entspricht es der deutschen Bilanzbewertungstheorie, dass alle diejenigen Güter, die dem Betriebe dienen und die 'nach allgemeiner Verkehrsanschauung einer besonderen Bewertung zugänglich' sind, einzeln aktivierungsfähig sind. Ob diese Voraussetzungen gegeben sind, bestimmt sich nach dem Urteil des BFH vom 15.4.1958 (BStBl III S. 260) vor allem danach, ob ein Erwerber des ganzen Betriebes nach kaufmännischer Uebung einen durch Aufwendungen geschaffenen Gegenstand für so greifbar und so wertvoll halten würde, dass er dafür im Rahmen des Gesamtkaufpreises ein besonderes Entgelt ansetzen würde (Bühler/Scherpf, S. 358).

56 Hax, Substanzerhaltung, S. 86.

57 Dieses Gutachten liegt dem Urteil des Reichsfinanzhofs vom 1.2.1933 VI A 1883 bis 1885/31 RStBl. 1933, S. 1062 - 1067, zugrunde und ist daselbst abgedruckt.
Hax, Substanzerhaltung, S. 87 und Güldenagel, S. 89.

in folgenden Fällen möglich:

1. bei vertretbaren und vermischbaren Massengütern,
2. bei Gütern, die art- und wertmässig geringe Unterschiede aufweisen, oder die zwar artmässig verschieden sind, aber in jeweils geringen Mengen und bei geringem spezifischem Wert zusammen ein umfangreiches Sortiment bilden (geringwertige Waren in einem Kaufhaus, Arzneimittelvorräte in einer Apotheke etc.).

Demnach können einmal völlig gleiche aber zu unterschiedlichen Zeitpunkten eingekaufte Massengüter kollektiv aktiviert werden und zudem sogenannte 'gleichartige' Güter. Als solche werden angesehen (58):

1. Güter, die zu der gleichen Warengattung gehören, wobei unerhebliche Qualitätsabweichungen ohne Bedeutung sind,
2. Güter, die von verhältnismässig geringem Wert sind,
3. Güter, die in ihren Preisen nur wenig voneinander abweichen.

Für die kollektive Aktivierung gibt es hauptsächlich 3 Varianten: die Durchschnittsaktivierung, das Zonenpreisverfahren und die Festbewertung.

1.52. Die Durchschnitts-Aktivierung

Die Methode der Durchschnittsaktivierung besteht darin, dass der effektiv vorhandene oder geschätzte Güterbestand mit einem Durchschnittspreis bewertet wird, in der Regel mit dem gewogenen Mittel der Preise des Anfangsbestandes und aller Zugänge im Laufe des Geschäftsjahres (59).

Die Problematik der Durchschnittsaktivierung liegt vor allem in der Frage, ob bzw. inwiefern die durch die Durchschnittsbewertung bedingte Ueberbewertung eines Teils der Güter handelsrechtlich zulässig oder die dadurch verursachte Unterbewertung eines anderen Teils der Güter steuerrechtlich gestattet ist.

58 Hax, Substanzerhaltung, S. 87.

59 Hax, Substanzerhaltung, S. 92.

Beispiel:

		Gesamtwert
Anfangsbestand	100 à 1'000.--	100'000.--
Zukauf	50 à 1'200.--	60'000.--
Zukauf	50 à 1'100.--	55'000.--
Endbestand	200 à 1'075.--	215'000.--

Wird der Endbestand mit 1'075.-- pro Stück angesetzt, so werden dabei die 1000 Stück des Anfangsbestandes überbewertet, die Güter der beiden Zukäufe dagegen unterbewertet. Es stellt sich nun die Frage, ob diese Ueberbewertung resp. Unterbewertung handelsrechtlich bzw. steuerrechtlich zulässig ist. Diese Frage wird insbesondere dann aktuell, wenn ein Teil der Güter inzwischen veräussert wurde und man nicht feststellen kann, welcher Teil effektiv noch am Lager ist.

Gehen wir von der Voraussetzung aus, dass dieses Güterkollektiv nur im Anschaffungspreis Verschiedenheit aufweist, sonst aber eine homogene Einheit bildet, so kann die Durchschnittsbewertung Platz greifen. Erstens wird dadurch die Bewertungsrechnung erheblich vereinfacht und zweitens bildet diese Gütergruppe betriebswirtschaftlich gesehen eine Bewertungseinheit, da alle Güter den gleichen Wiederbeschaffungswert haben. Eine Durchschnittsbewertung für Anlagegüter, Vorräte und Wertpapiere ist in diesen Fällen nach der kaufmännischen Verkehrsauffassung wohl als gerechtfertigt zu betrachten (60) und darf auch steuerwirtschaftlich und steuerrechtlich als vernünftig angesehen werden (61). Die Durchschnittsbewertung darf indessen vom Fiskus nicht erzwungen werden, der Steuerpflichtige besitzt hier ein Wahlrecht (62).

60 Känzig, Einzelbewertung, S. 380.

61 Borkowsky, S. 101.

62 Vgl. dazu für den Fall der Wertpapier-Bewertung, S. 161

Die Durchschnittsbewertung ist jedoch grundsätzlich zu beschränken auf Güterkollektive, die nur hinsichtlich des Anschaffungspreises voneinander abweichen. Bei ganz geringwertigen Vorratsgütern kann allerdings auch diese Begrenzung der Kollektivbewertung fallen gelassen werden.

1.53. Das Zonenpreisverfahren

Das später (63) zu beschreibende Verfahren der Bewertung mit Zonenpreisen besteht darin, dass gewisse Preisklassen von Gütern gebildet werden, für die ein repräsentativer Durchschnittspreis ermittelt und angesetzt wird.

Solange (durch Herabsetzung der Zahl der notwendigen Multiplikationen) tatsächlich eine Inventurvereinfachung erreicht werden kann, ist diese Methode betriebswirtschaftlich durchaus zweckmässig. Mit diesem Bewertungsverfahren hat der Bewertende zudem eine bessere Möglichkeit zur Begrenzung der Fehlbewertung bei grossen Massen von Vorräten.

Diese Methode der kollektiven Aktivierung ist sowohl handelsrechtlich als auch steuerrechtlich zulässig, solange dabei die Höchst- bzw. Mindestwertvorschriften eingehalten werden. Das Verfahren erscheint allerdings als allzu differenziert. Es verliert für die Steuerbilanz insbesondere dadurch seine praktische Bedeutung, als für die Bewertung von Vorratsvermögen von der Veranlagungsbehörde ein Drittelsabzug vom effektiven Wert gewährt wird (64).

63 S. 152 f.

64 S. 152

1.54. Die Festbewertung

1.54.1. Die Festwertrechnung

Bei der Festwertrechnung (65) wird auf eine alljährliche exakte Mengenfeststellung für die Abschlussrechnungen verzichtet. Statt dessen wird von einer einmaligen Bestimmung der Gütermenge ausgegangen, von der man annimmt, dass sie alljährlich gleich bleibt. Zudem wird anstelle der effektiven Anschaffungspreise ein geschätzter Preis mit der Festmenge multipliziert. Das führt zu dem von Jahr zu Jahr gleichbleibenden Festwert.

Diese Methode kann nur für geringwertige Vorratsgüter betriebswirtschaftlich zweckmässig und handels- sowie steuerrechtlich zulässig sein (66).

1.54.2. Das Rechnen mit eisernen Beständen

Als Rechnen mit eisernen Beständen wird diejenige Bewertungsmethode bezeichnet, bei der ein alljährlich gleichbleibender Güterbestand unterstellt wird, der zu einem historischen oder zu einem aktuellen Preis bewertet wird (67). Den 'eisernen Bestand' bildet eine bestimmte Menge von 'gebundenen Vorräten' (68), die sich in ihrer Substanz laufend erneuert, in ihrer Bestandeshöhe aber stets gleich bleibt (69). Findeisen (70) hat dafür den Begriff der 'Mengenidentität' geprägt.

65 Hax, Substanzerhaltung, S. 194.

66 S. 154 f.

67 Hax, Substanzerhaltung, S. 96.

68 Schmalenbach, S. 202 ff.

69 Hax, Substanzerhaltung, S. 109.

70 Findeisen, Der eiserne Bestand in betriebswirtschaftlicher und steuerlicher Beziehung, Berlin 1923.

Gegenstand des Rechnens mit eisernen Beständen sind Güter des Vorratsvermögens, von denen stets ein technisch erforderlicher, betriebsnotwendiger Mindestbestand vorhanden sein muss, und deren Einzelbewertung einen unzumutbaren Rechnungsaufwand darstellen würde. Betriebswirtschaftlich gesehen hat die Festbewertung generell den Vorteil, dass Preisschwankungen auf das Bewertungsresultat keinen Einfluss haben. So werden die Vergleichbarkeit der Bilanzen sowie die Substanzerhaltungsrechnung begünstigt (71).

2. Der Gegenstand der Abschreibung

2.1. Einleitung

Ein zentrales Problem bei der steuerlichen Beurteilung der Zulässigkeit von Abschreibungen, das auch in der Steuerpraxis eine bedeutende Rolle spielt, ist die Frage des Bewertungsgegenstandes bei der Abschreibung von Anlagegütern, die physisch eng miteinander verbunden sind, und deren Vermögenswert formell häufig in einem einzigen Bilanzposten zum Ausdruck gebracht wird (Beispiel: Konto "Liegenschaften").

Das Wesen der Abschreibung wird auf der einen Seite als Berücksichtigung (Ausgleich) der in der betreffenden Geschäftsperiode entstandenen effektiven Entwertungen aufgefasst. Aus dieser Sicht werden beispielsweise auf Liegenschaftenkonto, bei dem der Wert des Vermögens als ganzes in einem Jahr gleichgeblieben ist, keine Abschreibungen zugelassen, auch wenn gewisse Teile dieses Vermögens (wie das Gebäude und die damit fest verbundenen Betriebsanlagen) ganz offensichtlich eine Wertminderung erfahren haben. Das Wesen der Abschreibung wird hier somit darin erblickt, dass sie nur eine Ausgleichsfunktion besitzt, nicht aber auch eine Verteilfunktion (Verteilung des gesamten Wertverzehrs der Investitionen). Gleichzeitig und damit logisch verknüpft wird zudem der Abschreibungsgegenstand - also der Bewertungsgegenstand

71 Koula, S. 183; ferner vgl. S. 155

"Anlagegut", in diesem Fall die Liegenschaften - festgelegt: das Liegenschaftskonto einer Unternehmung ist als Bewertungseinheit zu betrachten. So in: BGE A 26, S. 448; A 30, S. 36; A 31, S. 434; A 32, S. 21.

Auf der andern Seite wird die Meinung vertreten, dass die Abschreibung in erster Linie den Anlagenaufwand auf die Nutzungsdauer der betreffenden Güter verteilen soll. Damit wird der Geldwerdungsprozess der als Ertrag zurückfliessenden Investitionen durch fortgesetzte erfolgswirksame Verbuchung der Anlagenentwertung vollzogen.

Auf dieser Betrachtung der Abschreibung beruht die Ansicht, dass es sich beispielsweise beim Liegenschaftenkonto um eine Mehrzahl verschiedener Güter handle, die einer selbständigen Bewertung zu unterziehen seien. So in: Zürcher ORK in RB ZH 1960 N 38 und N 39; RK Luzern 1959/60 N 65; WSt-RK Aargau GVE 1968, S. 253; RK Aargau GVE 1965, S. 135; KRK Solothurn RB 1961, N 7.

Es muss deshalb in erster Linie abgeklärt werden, welche Funktion die Abschreibung betriebswirtschaftlich, handelsrechtlich, steuerwirtschaftlich und steuerrechtlich hat. Darauf aufbauend sind die Kriterien für die Wahl des Abschreibungsgegenstandes herauszuarbeiten.

2.2. Wesen und Funktion der Abschreibung

2.21. Wesen und Funktion der betriebswirtschaftlichen Abschreibung

Es gibt zwei Arten von betriebswirtschaftlichen Abschreibungen: Lenhard (72) bezeichnet die betriebswirtschaftlichen Abschreibungen als diejenigen 'Beträge, die auf Grund einer auf der mutmasslichen Nutzungsdauer basierenden planmässigen Rechnung

72 Lenhard, S. 16.

zur Erfassung des Wertverzehrs am Anlagevermögen einerseits in der Ertragsrechnung als Aufwand und andererseits in der Kostenrechnung als Kosten ausgesetzt werden.'

Die betriebswirtschaftliche Abschreibung stellt also einerseits die bilanzmässige Berücksichtigung der Wertminderungen dar, die gleichzeitig als Aufwand der Erfolgsrechnung belastet werden und damit den Periodengewinn schmälern (bilanzmässige Abschreibung), andererseits dienen sie der kalkulatorischen Verteilung der Anschaffungskosten auf die Periodenleistung (kalkulatorische Abschreibung) (73).

Die kalkulatorischen Abschreibungen haben Kostencharakter, stellen also bewerteten leistungsbezogenen Güterverbrauch dar (74). Sie sind von den bilanzmässigen Abschreibungen zu trennen, da der Zweck beider Abschreibungsrechnungen verschieden ist: die kalkulatorischen Abschreibungen haben den Zweck, den eingetretenen Wertverzehr für die Selbstkostenrechnung zu erfassen (75), was durch leistungsproportionale Zurechnung des Anlagegüterverbrauchs zu geschehen hat (76); die bilanzmässigen Abschreibungen dienen hingegen der Ermittlung von Vermögensstand und Periodenerfolg (77).

73 Zur kalkulatorischen Abschreibung vgl. u.a.: Kosiol, Anlagenrechnung, S. 26; Mellerowicz, Abschreibungen in Erfolgs- und Kostenrechnung, S. 53 ff.; Ruchti, S. 39 ff.; Ganz, S. 3 ff.

74 Kosiol, Kostenrechnung, S. 31.

75 Bühler/Scherpf, S. 538.

76 Kosiol, Anlagenrechnung, S. 75.

77 Anders stellt Kosiol die Begriffe der bilanzmässigen und kalkulatorischen Abschreibung dar (vgl. Kosiol, Anlagenrechnung, S. 23 f), indem er die kalkulatorischen Abschreibungen als die 'betriebswirtschaftliche Abschreibung' der Substanzerhaltungszielsetzung unterstellt, die Bilanzabschreibung dagegen als handelsrechtliche Abschreibung nur der Nominalkapitalerhaltung. Nach meiner Darstellung ist an dieser Stelle mit 'bilanzmässiger Abschreibung' eine Variante der betriebswirtschaftlichen Abschreibung gemeint.

Eine völlige Beziehungslosigkeit zwischen kalkulatorischen und bilanzmässigen Abschreibungen besteht allerdings nicht (78). Auch die Bewertung des Gütermengenverbrauchs, wie sie für die kalkulatorischen Abschreibungen zu erfolgen hat, muss das für die bilanzmässigen Abschreibungen geltende Hauptkriterium der Erhaltung der Anlagensubstanz (77) berücksichtigen. Somit ist die Frage der betriebswirtschaftlichen Zweckmässigkeit der Abschreibungen vom Wiederbeschaffungs- resp. Tageswert für beide Abschreibungsarten von grosser Bedeutung (79).

2.21.1. Die kalkulatorische Abschreibung

Die kalkulatorische Abschreibung verlangt aufgrund des Kosteneinwirkungsprinzips (80) und aufgrund des Rechnungszieles eine möglichst exakte Uebereinstimmung zwischen der effektiven Struktur des Gütermengenverbrauches und dem kostenrechnerischen Modellbild (81), also eine Einzelbewertung des Anlagegüterverbrauches (82). Dies macht eine individuelle Abschreibungskostenermittlung (=Abschreibungskostenerfassung und -verteilung) insbesondere dann notwendig, wenn der auf die Periodenleistung einwirkende mengenmässige Produktionsgüterverbrauch je Zeiteinheit für die einzelnen Einsatzgüter verschieden ist.

Da die Funktion der kalkulatorischen Abschreibung die Verteilung der Abschreibungskosten auf die einzelnen Kostenträger darstellt, ist die kalkulatorische Abschreibung nicht unmittelbarer Gegenstand unserer Betrachtung des Bewertungsgegenstandes in der Jahresabschlussbilanz. Sie soll deshalb hier nicht weiter verfolgt werden.

78 Kosiol, Anlagenrechnung, S. 23.

79 Oberli, S. 139; Ganz, S. 12; Kosiol, Anlagenrechnung, S. 80 und 83; Schmidt, Die organische Tageswertbilanz.

80 Kosiol, Kostenrechnung, S. 29

81 Kosiol, Kostenrechnung, S. 16, S. 31, S. 134.

82 Kosiol, Anlagenrechnung, S. 26.

2.21.2. Die bilanzmässige Abschreibung

Die bilanzmässige Abschreibung, die vor allem eine Zeitabschreibung darstellt (83), umfasst den gesamten Wertverzehr, der durch die technische Abnutzung und die wirtschaftliche Ueberholung in einer bestimmten Periode auf den zur Unternehmung gehörenden Anlagegütern anfällt (84), bewertet unter dem Aspekt der Substanzerhaltung (85). Die Forderung nach Erhaltung der Unternehmungssubstanz kann auf dem Wege der bilanzmässigen Abschreibungspolitik erfüllt werden, indem durch entsprechende Bewertung des Güterverbrauches ein Gewinn erst dann als erzielt ausgewiesen wird, wenn die Vorjahressubstanz erhalten ist (86).

Wesen und Funktion der bilanzmässigen Abschreibung hängen weitgehend ab von der Vorstellung über den Inhalt der betriebswirtschaftlichen Jahresabschlussbilanz (87). Ueber den formalen Aspekt der Abschreibung herrscht in der Betriebswirtschaftslehre Einigkeit, nicht aber über den materiellen Inhalt (88). Gemäss den Vertretern der statischen Bilanztheorie (89) hat die Bilanz die Aufgabe des Vermögensausweises; der Abschreibungsbetrag entspricht demzufolge einer Vermögensverminderung. Die Ausgleichsfunktion der Abschreibung steht somit im Vordergrund. Nach der dynamischen Bilanzauffassung (90) stellt die Abschreibung ein Instrument der möglichst genauen Ermittlung des Periodenerfolges dar. Dabei

83 Kosiol, Anlagenrechnung, S. 71.

84 Ganz, S. 14.

85 Kosiol, Anlagenrechnung, S. 109 ff.

86 Mellerowicz, Abschreibungen in Erfolgs- und Kostenrechnung, S. 56; Ganz, S. 18.

87 Bühler/Scherpf, S. 539; Lenhard, S. 18.

88 Darstellung in Lenhard, S. 18.

89 Vertreter der statischen Bilanztheorie sind u.a. Nicklisch, le Coutre und Prion.

90 Vertreter sind v.a. Schmalenbach und Mellerowicz.

kommt der Abschreibung die Aufgabe der Aufwandsverteilung (91) zu auf der Basis der Nutzungsdauer (=sogenannte Zeitabschreibung) (92). Die organische Bilanztheorie (93) legt das Schwergewicht auf die Finanzierungsfunktion der Abschreibung (94), wobei die Aufwandverteilung der (zeitlichen) Kostenverteilung gleichgesetzt werden kann. Während nach der statischen Bilanztheorie die Abschreibung vom Anschaffungs- oder Herstellungskostenwert aus vorzunehmen ist, hat diese nach der organischen Bilanzauffassung vom Wiederbeschaffungswert der Anlagen zu erfolgen.

Während die statische Auffassung der Abschreibung als ein Vermögensminderungsausgleich und die dynamische Auffassung der Abschreibung als ein Aufwandverteilungsinstrument - beide Auffassungen bedingen und ergänzen sich (95) - nur zur nominellen Kapitalerhaltung führen, ist die organische Theorie eindeutig auf die praktische Realisierung des Substanzerhaltungsziels ausgerichtet.

Für die betriebswirtschaftliche Bilanzbewertung ist die Zielsetzung der Substanzerhaltung vorrangig (96). Aus dieser Tatsache ist für die bilanzmässige Abschreibung eine Doppelfunktion abzuleiten: die Funktion der Aufwandverteilung (97) und die Funktion der Anlagenfinanzierung (98). Durch die bilanzmässige Abschreibung realisiert sich der Geldwerdungsprozess der Investitions-

91 Kosiol, Anlagenrechnung, S. 12.

92 Kosiol, Anlagenrechnung, S. 72.

93 Schmidt, Die organische Tageswertbilanz, Wiesbaden 1951.

94 Heinen, Handelsbilanzen, I. Teil, S. 94.

95 Lenhard, S. 18

96 Diese Auffassung wird gestützt durch die Ansichten von Kosiol, Anlagenrechnung, Hax a.a.O., Ganz a.a.O. u.a.m.

97 Mülhaupt in Handwörterbuch des Rechnungswesens, Sp. 54.

98 Ganz, S. 17 und 58 ff., Lenhard, S. 20 ff., Kosiol, Anlagenrechnung, S. 109 ff.

güter (99), wodurch der Finanzierungseffekt der Abschreibung deutlich wird. Je nach Verlauf und Ausmass des Rückflusses der investierten Mittel kann die Anlagensubstanz (100) ganz oder teilweise erhalten werden, d.h. die aus dem Produktionsprozess ausscheidenden Anlagegüter können ersetzt werden. Dieser ganze Prozess wird erst ermöglicht durch eine planmässige Verteilung der gesamten Abschreibungssumme auf die einzelnen Perioden.

2.22. Wesen und Funktion der handelsrechtlichen Abschreibung (101)

Die aktienrechtliche Vorschrift von Art. 665 OR legt den Anschaffungs- oder Herstellungskostenwert als Höchstwertansatz fest, wobei die aktienrechtliche Bilanzierung der Anlagen nach dem Niedrigstwertprinzip zu erfolgen hat (102). Art. 665 Abs. 1 OR verlangt zudem, dass von den zu den Anschaffungs- oder Herstellungskosten bewerteten Anlagen die den 'Umständen angemessenen Abschreibungen' in Abzug zu bringen sind.

Aus dem Niedrigstwertprinzip und dem Realisationsprinzip kann das handelsrechtliche Imparitätsprinzip abgeleitet werden, aus welchem hervorgeht, dass der Entwertung eines Gutes unbedingt durch eine Abschreibung Rechnung zu tragen ist. Die Wertverminderung eines Vermögensgegenstandes ist in der Bilanz zum Ausdruck zu bringen und hat durch eine entsprechende Abschreibung berücksichtigt (ausgeglichen) zu werden. Der statischen Bilanzauffassung, die den handelsrechtlichen Bewertungsvorschriften

99 Hax, Substanzerhaltung, S. 178 ff.

100 Diese Substanzerhaltungsfunktion erfüllt die Substanzerhaltungsrechnung mittels Abschreibung nur für die abnutzbaren Sachgüter. Die Substanzerhaltungsrechnung kann in dieser Form für nicht-abnutzbare Sachgüter (Bsp.:Boden), Finanzanlagen oder Immaterialgüter nicht angewendet werden. Das Problem der Substanzerhaltung ist in diesem Fall nicht Gegenstand der Unternehmungsrechnung, sondern der Unternehmungspolitik (Hax, Substanzerhaltung, S. 182).

101 Käfer in: Die Unternehmung 1947, S. 151 ff.

102 Kommentar Bürgi, Art. 665 N 9.

zugrunde liegt, entspricht eine Abschreibungspolitik, die in jedem Falle Wertverminderungen auf den einzelnen Vermögensgütern der Unternehmung ausgleichen soll (Grundsatz der vorsichtigen Bewertung) (103).

2.23. Wesen und Funktion der steuerwirtschaftlichen Abschreibung

Steuerwirtschaftlich hat die Bilanzbewertung unter dynamisch-betriebswirtschaftlichem Gesichtspunkt zu erfolgen. Der Abschreibung kommt demnach die Funktion der zeitlichen, periodengerechten Aufwandverteilung zu. Wertminderungen von einzelnen Vermögensgegenständen sind bilanzmässig auszuweisen, und zwar in derjenigen Periode, in welcher die Wertminderung eingetreten ist. Ferner sind die einzelnen Anlagewerte innerhalb der Zeitspanne ihrer Nutzung sukzessive, entsprechend dem tatsächlichen Wertverzehr, bis auf ihren Restwert am Ende der Nutzungsdauer abzuschreiben. Dies erfordert eine schrittweise Abschreibung derjenigen Güter, die eine Wertminderung erfahren, ohne Rücksicht darauf, ob auf anderen Gütern in der gleichen Periode eine Wertsteigerung eingetreten ist.

2.24. Wesen und Funktion der steuerrechtlichen Abschreibung

Der Wehrsteuerbeschluss (Art. 22, Abs. 1 lit. b) erklärt den Abzug von 'geschäftsmässig begründeten Abschreibungen' vom rohen Einkommen als zulässig. Für die Ertragssteuer wird in negativer Umschreibung ebenfalls die 'geschäftsmässige Begründetheit' als Voraussetzung für die Zulässigkeit einer Abschreibung verlangt (Art. 49, Abs. 1 lit. c).

103 Dagegen gilt im deutschen Recht für die handelsrechtliche Abschreibung der Grundsatz der Planmässigkeit der Abschreibung und der Verteilung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten auf die Nutzungsdauer (Banse in: Handwörterbuch, Sp. 31). Vgl. dazu auch den Text von § 154 Abs. 1 AktG und Bühler/Scherpf, S. 539.

Nach Lenhard (104) lässt sich aufgrund der verschiedenen Gesetzestexte des schweizerischen Steuerrechts aussagen, dass Sinn und Zweck der steuerlichen Abschreibung die Herabsetzung des steuerbaren Einkommens bzw. Reinertrages im Umfang der eingetretenen Wertminderungen ist.

Während Blumenstein (105) die steuerlichen Abschreibungen darstellt als einen 'nach ausdrücklicher Gesetzesvorschrift zulässigen Abzug vom Roheinkommen, der zum Ausgleich und im Umfang der Wertminderung erfolgt, die das der Einkommenserzielung dienende Vermögen des Steuerpflichtigen während eines bestimmten Zeitraumes (Bemessungsperiode) erleidet', erwähnt Känzig (106): '.....die Anschaffungs- und Herstellungskosten werden (u.U. nach Abzug des Restwertes) gleichmässig auf die der Nutzungsdauer entsprechenden Geschäftsjahre verteilt'.

Lenhard (107) erblickt das Wesen der steuerlichen Abschreibung in der Berücksichtigung der durch sie zum Ausdruck gebrachten wirtschaftlichen Erscheinung; 'steuerliche Abschreibungen sind folglich definitive Abzüge vom steuerbaren Einkommen bzw. Ertrag im Umfang und zum Ausgleich eingetretener Entwertungen auf Vermögenswerten'. Andererseits aber sagt der gleiche Autor (107): 'Rein funktional gesehen besteht zwischen handelsrechtlichen und steuerrechtlichen Abschreibungen kein Unterschied. Beide dienen der Aufwandsverteilung und daher der richtigen Erfolgsermittlung'.

104 Lenhard, S. 12.

105 Blumenstein, System, S. 166.

106 Kommentar Känzig Art. 22 N 70 und Art. 49 N 152 unter Hinweis auf BGE vom 24.9.1936, A 6, 18 und 22; vom 26.4.1937, A 7, 136 und 142; vom 16.5.1942, A 11, 187; vom 11.7.1952, A 21, 435; vom 1.11.1957, A 26, 448. Die steuerrechtliche Verteilungsfunktion der Abschreibung wird von Känzig in seinem Kommentar ausdrücklich betont, so beispielsweise in den Noten 34 und 74 zu Art. 22 sowie in Note 152 zu Art. 49 WStB. Die ordentlichen Abschreibungen dürfen in der Regel über das hinausgehen, was geschäftsmässig notwendig ist; sie müssen aber doch planmässig vorgenommen werden (Kommentar Känzig, Art. 22 N 71 und Art. 49 N 152).

107 Lenhard, S. 14.

Während Roth (108) Abschreibungen dann als geschäftsmässig begründet betrachtet, wenn sie 'einen angemessenen Ausgleich der im Geschäftsjahr eingetretenen Wertminderungen darstellen', weist Borkowsky (109) darauf hin, dass die Abschreibung nicht der tatsächlichen Wertverminderung Rechnung tragen, sondern die Differenz zwischen Anschaffungs- oder Herstellungskostenwert und Liquidationswert angemessen verteilen soll.

Meines Erachtens besitzt die Abschreibung auch steuerrechtlich die primäre Funktion der Aufwandverteilung auf die Gesamtnutzungsdauer der betreffenden Anlagen, da die Bewertung in der Steuerbilanz nicht nur aus statischer Sicht erfolgen soll, und weil dies dem betriebswirtschaftlichen Charakter der Abschreibung entspricht.

Zusammenfassend kann festgestellt werden, dass betriebswirtschaftlich, steuerwirtschaftlich und steuerrechtlich die Abschreibung primär die Funktion der Verteilung der Anlagekosten auf sämtliche Perioden ihrer Nutzung hat. Diese Tatsache ist insofern auch für die Bestimmung des Gegenstandes der Abschreibung von Bedeutung, als die erfolgswirksame Verteilung des gesamten Wertverzehrs der Anlagen impliziert, dass die Anlagenwerte bis auf den Restwert abgeschrieben werden. Dies schliesst - soweit diese Abschreibung planmässig vor sich gehen soll - eine Kompensation von Wertminderungen mit Wertsteigerungen, also eine Kollektivbewertung in diesem Sinne, aus.

108 Roth, S. 111. Dieselbe Ansicht vertritt das Bundesgericht, vgl. Isler, in: Steuer-Revue 1956, S. 89 ff.

109 Borkowsky, S. 112.

2.3. Die Einzel-Abschreibung

2.31. Der betriebswirtschaftliche Grundsatz der Einzel-Abschreibung

Aus betriebswirtschaftlicher Sicht ergibt sich die Forderung, dass die Anlagenbewertung und damit die Anlagenabschreibung grundsätzlich individuell zu erfolgen hat. Dies beschreibt Käfer (110) wie folgt:

> "In Anbetracht der Grösse der in den Anlagen investierten Kapitalien ist bei den meisten Unternehmungen an den Buchhalter die Forderung zu stellen, für alle wichtigen Anlageobjekte die erwähnten Tatsachen (gemeint sind Anschaffungswert und eventuelle Erneuerungskosten, bisherige Benützungszeit und Leistungsgrösse, Endwert sowie Dauer und Intensität der zukünftigen Nutzungen (Anmerkung des Verfassers))fortlaufend festzustellen und daraus jedes Jahr Bilanzwert und Abschreibung zu ermitteln."

Die betriebswirtschaftliche Forderung nach Einzelbewertung des Anlagevermögens lässt sich auch aus Wesen und Funktion der bilanzmässigen Abschreibung herleiten.

Die betriebswirtschaftliche Definition der bilanzmässigen Abschreibung lautet gemäss Ganz (111): 'Bilanzielle Abschreibungen sind der in der Erfolgsrechnung einzusetzende, in Geld gemessene Wertverzehr der Anlagegüter, welcher der gesamten Unternehmung für eine bestimmte Periode erwächst, bewertet nach den für die Unternehmung massgebenden Gesichtspunkten.'

Ziel der betriebswirtschaftlichen Anlagenabschreibung ist die Erhaltung der Anlagensubstanz der Unternehmung (112). Aus dieser Zielsetzung leiten sich sowohl die Verteilungs- als auch die Finanzierungsfunktion der Abschreibung ab, welche die bilanzmässige Abschreibung zu erfüllen hat.

110 Käfer, in: Die Unternehmung, 1947, S. 146

111 Ganz, S. 14.

112 Ganz, S. 46.

2.31.1.Die Erfüllung der Verteilungsfunktion

Die an die bilanzmässige Abschreibung gestellte Forderung der Verteilung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten der Anlagen bedingt (neben der Bestimmung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten selbst) das Vorhandensein eines Verteilungsmassstabs (113). Währenddem bei der Mengenabschreibung die Abschreibungssumme (Abschreibungsanfangswert minus Anlagenrestwert) proportional zum Mengenausstoss (Stückzahl, Gewichteinheiten, Maschinenstunden etc. auf die einzelnen Perioden verteilt wird, wird bei der Zeitabschreibung die Verteilung auf die Nutzungsdauer vorgenommen. Bei der bilanzmässigen Abschreibung handelt es sich primär um eine Zeitabschreibung, wobei aber auch Elemente der Mengenabschreibung durch entsprechende Wahl des Abschreibungsverfahrens Berücksichtigung finden können.

Die Nutzungsdauer bestimmt bei der linearen Abschreibung als Divisor direkt die Höhe der jährlichen Abschreibungsquote. Bei der Abschreibung vom Buchwert wird durch sie der Abschreibungssatz festgelegt, durch welchen letztlich der Abschreibungsnullwert über die sich jährlich in ihrer absoluten Höhe verändernden Abschreibungsquoten erreicht wird.

Unter der Nutzungsdauer eines Gutes ist zu verstehen (114):

1) die technische Lebensdauer eines Gutes und
2) die wirtschaftliche Nutzungsdauer.

Die technische Lebensdauer eines Gutes wird bestimmt durch die stoffliche Beschaffenheit sowie durch den technischen Einsatz (Nutzungsintensität, Unterhalt, Umwelteinwirkungen); die 'technische Nutzungsdauer' ist also verschleissbedingt (115).

113 Kosiol, Anlagenrechnung, S. 72.

114 Der Vollständigkeit halber sei hier auch der Rechtsablauf erwähnt, der den rechtlichen Abschreibungsgrund darstellt.

115 Kosiol, Anlagenrechnung, S. 55.

Die wirtschaftliche Nutzungsdauer (116) ist der jeweils maximalen Investitionsdauer einer Anlage gleichzusetzen (117). Sie ist gegeben durch die wirtschaftliche Ueberholung sowie die allfällige Aenderung des Verwendungszweckes und ist somit diejenige zeitliche Basis, auf welche die Verteilung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten der Anlagen sich beziehen muss.

Da die betriebswirtschaftliche Bestimmung der bilanzmässigen Abschreibung von der Nutzungsdauer auszugehen hat und diese selbst durch die individuelle Beschaffenheit jedes einzelnen Gutes bestimmt ist, drängt sich schon von diesem Aspekt her eine individuelle Bewertung der Anlagegüter auf.

2.31.2. Die Erfüllung der Finanzierungsfunktion

Durch den Erwerb eines Anlagegutes findet bilanzmässig ein Aktiventausch statt: der Aktivierung des Anlagegutes steht der Abfluss liquider Mittel gegenüber.

Durch die Abschreibung wird dieser Prozess allmählich wieder rückgängig gemacht, indem durch sie eine Wiederverflüssigung der in den Anlagen festgelegten Finanzmittel, d.h. eine Umwandlung von realen Gütern in finanzielle Umlaufmittel stattfindet (118). Durch diese Funktion werden die Abschreibungen zu einem sehr bedeutsamen Mittel der Finanzierung von Ersatz- und Neubeschaffung von Anlagegütern (119).

116 Schneider, Die wirtschaftliche Nutzungsdauer von Anlagegütern als Bestimmungsgrund der Abschreibungen, Köln Opladen 1961.
Banse, in: Handwörterbuch, Sp. 28.

117 Banse, in: Handwörterbuch, Sp. 33.

118 Kosiol, Anlagenrechnung, S. 110; Ganz, S. 58; Heinen, Handelsbilanzen, S. 95.

119 Dies bedeutet allerdings nicht, dass die als Abschreibungserlöse wieder zurückfliessenden Mittel in einem speziellen Fond geäufnet werden. Vielmehr können diese Mittel in ganz verschiedenen anderen Aktiven enthalten sein, so wie sie im Wertumlaufsprozess in der Unternehmung gerade verwendet werden. Bühler/Scherpf, S. 541.

Dieser Kapitalfreisetzungsprozess (120) ermöglicht eine Reinvestition von liquiden Mitteln und dadurch, je nach Ausmass und Verlauf der Verflüssigung solcher Mittel, die Erhaltung der Anlagen.

2.31.21. Der Verlauf der Kapitalfreisetzung

Der Verlauf der Verflüssigung der investierten Mittel einer Anlage wird bestimmt durch die Abschreibungsmethode (121).

Nach betriebswirtschaftlichen Gesichtspunkten sind die Anlagen nach dem Verlauf ihrer tatsächlichen Entwertung abzuschreiben. Nicht nur die kalkulatorische Abschreibung hat nach Möglichkeit der Nutzungsintensität und damit der Entwertungsintensität zu folgen. Auch die bilanzmässige Abschreibung hat durch Anwendung einer dem effektiven Entwertungsverlauf angepassten Abschreibungsmethode nach Möglichkeit dem effektiven Entwertungsverlauf Rechnung zu tragen (122). Denn die bilanzmässigen Abschreibungen bilden 'den rechnerischen (zahlenmässigen) Niederschlag des produktiven Wertverzehrs, der sich im wirtschaftlichen Erzeugungsprozess des Betriebes an den eingesetzten (langfristigen) Gütern des Anlagevermögens vollzieht' (123).

Dieser Entwertungsverlauf ist von den verschiedenen Faktoren abhängig, die auf den Wert eines Gutes einwirken. Die Faktorenkonstellation, die auf die Entwertung eines Gutes einwirkt, ist je nach individueller Beschaffenheit des Gutes verschieden. Mit andern Worten ist dem unterschiedlichen Entwertungsverlauf durch individuelle Abschreibung Rechnung zu tragen, damit dadurch auch die Kapitalfreisetzung dem effektiven Wertverzehr folgt.

120 Hax, Substanzerhaltung, S. 229.

121 Ganz, S. 58 ff.

122 Abschreibungsmethoden in Kosiol, Anlagenrechnung, S. 55 ff., Ganz, S. 58 ff.

123 Kosiol, Anlagenrechnung, S. 109.

2.31.22. Das Ausmass der Kapitalfreisetzung

Das betriebswirtschaftliche Ziel der Substanzerhaltung bedingt nicht bloss eine nominelle Kapitalerhaltung, auch nicht nur eine reale Kapitalerhaltung, die die Erhaltung des geldziffernmässig bestimmten Ursprungskapitals einer Unternehmung in Einheiten gleicher Kaufkraft anstrebt (124), sondern die Erhaltung der produktiven Gütermenge (Produktorenmenge).

Die rein nur auf die Finanzbuchhaltung abstellende Bewertung führt zur blossen geldmässigen, nominalen Kapitalerhaltung (125). Durch die Abschreibung vom reinen Ausgabenwert werden bis zum Ersatzzeitpunkt nicht genügend Mittel zur Ersatzbeschaffung (wegen der technischen Weiterentwicklung und wegen der Preissteigerung) bereitgestellt.

Deshalb wird in der Betriebswirtschaftslehre die Substanzerhaltung im Sinne des doppelten Minimums angestrebt (126). Wird die Preisentwicklung nicht in die bilanzmässige Abschreibung einbezogen, so kann nur bei stabilen Preisverhältnissen die Substanzerhaltung gewährleistet werden (127). Betriebswirtschaftlich gesehen muss deshalb die Preisentwicklung, insbesondere bei steigendem Preisniveau, in die Abschreibungsberechnung einbezogen werden.

Die Preisentwicklung verläuft für verschiedenartige Güter unterschiedlich. Die Notwendigkeit der Berücksichtigung der Preisentwicklung bei der Abschreibung bedingt demnach eine individuelle Beurteilung der Marktverhältnisse für die einzelnen Wirtschaftsgüter, d.h. die Einzelbewertung.

124 Ganz, S. 50.

125 Kosiol, Anlagenrechnung, S. 112.

126 Hax, Substanzerhaltung, S. 37, Ganz, S. 52 ff.

127 Ganz, S. 18.

2.31.3. Zusammenfassung

Die Einzelabschreibung ist vom betriebswirtschaftlichen Standpunkt aus aufgrund verschiedener Anhaltspunkte notwendig, die sich aus dem Wesen der betriebswirtschaftlichen Abschreibung sowie aus dem betriebswirtschaftlichen Bewertungszweck ergeben. So verlangen die Erfüllung der Verteilungsfunktion sowie die in Verlauf und Ausmass angemessene Kapitalfreisetzung eine Einzelbewertung für die Abschreibung.

Der Einzelbewertung wird aber durch Wirtschaftlichkeitserwägungen eine Grenze gesetzt (128). Das kann dazu führen, dass grössere Mengen einzelner 'gleichartiger' Anlagengegenstände gesamthaft abgeschrieben werden. Es darf sich dabei jedoch nur um relativ geringwertige Güter handeln, die ausserdem untereinander nur eine geringfügige wertmässige Verschiedenheit aufweisen.

2.32. Der handelsrechtliche Grundsatz der Einzel-Abschreibung

Das handelsrechtliche Einzelabschreibungs-Prinzip wird durch mehrere Anhaltspunkte gestützt. Der Grundsatz des Aktienrechtes, der besagt, dass das Unternehmungsvermögen unter keinen Umständen über dem Anschaffungs- oder Herstellungskostenwert (mit Ausnahme der Wertpapiere mit Kurswert) bewertet werden darf, weist tendenziell auf die Einzelbewertung hin.

Eine kollektive Abschreibung kann leichter zu einer zu gering bemessenen Abschreibung führen, da durch sie die zur exakten Abschreibung notwendige Transparenz der bilanzmässigen Positionen eher verloren gehen kann als bei der Einzelabschreibung.

Das handelsrechtliche Imparitätsprinzip verlangt eine strikte bewertungsmässige Trennung zwischen Wertsteigerungen und Wertminderungen im Unternehmungsvermögen, was eine Einzelbewertung bedingt.

128 Bühler/Scherpf, S. 455.

Auf diese Tatsache weist Mülhaupt (129) hin. Durch das Prinzip der Einzelbewertung soll ein 'Bewertungsausgleich zwischen mehreren Vermögensgegenständen' verhindert werden.

2.33. Der steuerwirtschaftliche Grundsatz der Einzel-Abschreibung

Für die steuerwirtschaftliche Abschreibung hat die Funktion der zeitlichen Aufwandverteilung vorrangige Bedeutung. Das Periodizitätsprinzip, das für die betriebswirtschaftliche Erfolgsermittlung massgebend ist, bedeutet eine differenzierte Abschreibungspolitik, welche auf die effektive Wertminderung bzw. den effektiven Güterverbrauch der betreffenden Rechnungsperiode abstützt. Die handelsrechtlichen Bewertungsvorschriften stellen der Aufwandverteilung gemäss Periodizitätsprinzip nichts entgegen, insofern als dadurch keine Bewertungen über dem handelsrechtlich zulässigen Höchstwertansatz der Vermögensgüter in der Bilanz erfolgen. Daraus folgt, dass auch für die steuerwirtschaftlichen Abschreibungen das Prinzip der Einzelbewertung gilt.

2.34. Der steuerrechtliche Grundsatz der Einzel-Abschreibung

Steuerrechtliches Ziel der Bewertung bildet heute noch die blosse Erhaltung des nominellen Kapitals der Unternehmung. Um dies zu erreichen, müssen die Ausgaben für Anschaffungen auf die Nutzungsdauer verteilt werden. Diese Nutzungsdauer dient als Verteilungsmasstab für die zeitliche Verteilung der Abschreibungssumme (Zeitabschreibung).

Da die Erfüllung der betriebswirtschaftlich und steuerwirtschaftlich massgebenden Verteilungsfunktion der Abschreibung darauf beruht, dass die Nutzungsdauer der einzelnen Güter Verteilungsmasstab bildet und diese Nutzungsdauer durch die individuelle Beschaffenheit jedes einzelnen Gutes gegeben ist, drängt sich eine

129 Mülhaupt, in: Handwörterbuch, Sp. 63.

Einzelbewertung, d.h. eine Einzelabschreibung für die Anlagegüter auf.

Die Periodizität der Aufwandverteilung, wie sie von der dynamischen Bilanztheorie und vom schweizerischen Steuerrecht verlangt wird (130), erfordert ebenfalls eine individuelle Berücksichtigung des Wertverlaufs der einzelnen Güter.

Das handelsrechtlich geltende und deshalb auch für die steuerliche Bilanzbewertung zwingende Imparitätsprinzip hat das Ziel, einen 'Bewertungsausgleich zwischen mehreren Vermögensgegenständen' (131) zu verhindern. Es müssen demnach in jedem Fall diejenigen Güter steuerlich individuell bewertet werden, deren Wertentwicklung gegenläufig ist.

Den Grundsatz der Einzel-Abschreibung findet man im Kommentar Känzig (132) und im Zürcher-Kommentar (133) erwähnt. Der Grundsatz der Einzelbewertung gilt insbesondere für hochwertige Güter (134) und ganz besonders für die Liegenschaften, die in Boden und Gebäudewert aufzuspalten sind, wobei auch die getrennte Bewertung des Gebäudes und der damit fest verbundenen Betriebsanlagen zulässig ist (135). Auch Grüninger/Studer fordern die Einzelbewertung (136). Die Aufteilung des Liegenschaftenkontos in Boden und Gebäude fordert auch Känzig (137).

Der Grundsatz der Einzel-Abschreibung gilt gemäss § 6 Abs. 1 des Einkommenssteuergesetztes auch im deutschen Steuerrecht (138).

130 Lenhard, S. 93 ff.

131 Mülhaupt, in: Handwörterbuch, Sp. 63.

132 Kommentar Känzig WStB Art. 49 N 130.

133 Kommentar Reimann/Zuppinger/Schärrer § 19 N 177.

134 Kommentar Reimann/Zuppinger/Schärrer § 19 N 177.

135 Kommentar Reimann/Zuppinger/Schärrer § 19 N 229.

136 Kommentar Grüninger/Studer, Band 1, S. 276.

137 Kommentar Känzig Art. 49 N 162.

138 Bühler/Scherpf , S. 454.

2.4. Das Abschreibungs-Einzelgut

Für die Umschreibung des Abschreibungs-Gegenstandes sind die gleichen Merkmale massgebend, die schon bei der allgemeinen Umschreibung der Bewertungseinheit genannt wurden. Es sind dies die Güterart, der Verwendungszweck und die Nutzungsdauer. Betriebswirtschaftlich ist zudem der Wiederbeschaffungswert relevant; handelsrechtlich und steuerrechtlich kommen der Anschaffungs- und Herstellungs-Kostenwert als Abgrenzungsmerkmale hinzu. Aus steuerwirtschaftlicher Sicht ist dem betriebswirtschaftlich massgebenden Wiederbeschaffungswert insofern Rechnung zu tragen, als dadurch die handelsrechtlichen Höchstwertvorschriften nicht verletzt werden. Da die Problematik des Abschreibungsgegenstandes vor allem bei der Bildung von Bewertungskollektiven liegt, soll hier nicht weiter auf die Abschreibungseinheit eingegangen werden.

2.5. Die kollektive Abschreibung

2.51. Einleitung

Die grundsätzliche Forderung nach Einzelbewertung, wie sie soeben beschrieben und begründet wurde, kann indessen nicht absolute Geltung haben. Die bilanzierende Unternehmung ist in der Einzelbewertung durch Wirtschaftlichkeitserwägungen eingeschränkt (139).

Auch die Bewertungen haben nach dem Wirtschaftlichkeitsprinzip zu erfolgen. Jede zusätzliche Steigerung der Aussagefähigkeit der Bilanzwerte, jede zusätzliche Erhöhung der Bilanztransparenz kann nur durch einen zusätzlichen Aufwand für die Bewertungsrechnung gewonnen werden.

139 'Die Gruppenbewertung (eine Gruppe gleichartiger Aktiven wird global bewertet und abgeschrieben) wird in der Praxis ausnahmsweise dort zugelassen, wo eine Einzelbewertung aus wirtschaftlichen oder technischen Gründen nicht durchführbar oder gegenüber dem Steuerpflichtigen nicht zumutbar erscheint, insbesondere, wenn es nicht oder nur mit hohem Zeitaufwand möglich ist, die genauen Mengen und Ausgangswerte für die Abschreibung einzelner Gegenstände festzustellen', aus: Lenhard, S. 89. Als Beispiel zur kollektiven Abschreibung nennt Lenhard: Mobilien und Maschinen, ausgenommen Grossmaschinen und -anlagen von beachtlichem Umfange, bei Vorräten an Roh- und Hilfsmaterialien, Halb- und Fertigfabrikaten und Handelswaren, die in sehr grosser Zahl, Art und Grösse am Lager sind. Vgl. Känzig, Kommentar WStB Art. 49 N 130; Reimann/Zuppinger/Schärrer § 19 N 179.

Dort, wo der zusätzliche Rechnungsaufwand grösser wird als das dadurch gewonnene zusätzliche Ausmass an Aussagefähigkeit, liegt von der Wirtschaftlichkeit her gesehen die Grenze der Einzelbewertung. Wenn die Einzelbewertung also nur über einen unverhältnismässig grossen Aufwand zu erreichen ist, hat die Kollektivbewertung Platz zu greifen. Ihre Anwendung wird ihrerseits begrenzt durch den Bewertungszweck und die Bewertungsgrundsätze. Der Bilanzansatz von Anlagen hat die für den Bewertungszweck relevanten Aussagen zu liefern. Werden die Aussagen der Bilanz durch das Bewertungsverfahren verfälscht, so wird der Bewertungszweck nicht erfüllt. Die Verhältnismässigkeit des Rechnungsaufwandes zur Aussagefähigkeit der Bilanz ist stets im Gesamtzusammenhang zu beurteilen.

Für die Bildung der Bewertungskollektive ist die generelle Regel zu beachten, dass bei zunehmender relativer Bedeutung (140) (Wertigkeit) sowie bei zunehmender wertmässiger Heterogenität des Unternehmungsvermögens die Zweckmässigkeit einer Kollektivbewertung abnimmt.

2.52. Die generelle Problematik

Das Hauptproblem der Abgrenzung der Abschreibungs-Kollektive kann in zwei Fragen zum Ausdruck gebracht werden:

1. Welche Wertträger sind überhaupt zur Kollektiv-Abschreibung zuzulassen?

2. Wie sind die zur Kollektiv-Abschreibung zuzulassenden Wertträger zusammenzufassen und abzuschreiben?

Zur Beantwortung der ersten Frage ist anzuführen, dass Grossanlagen sowie andere speziell hochwertige Güter von der kollektiven

140 Die Grenzen der Einzelbewertung und der Kollektivbewertung sind fallweise festzulegen; wir werden deshalb vor allem bei der Einzelfallbehandlung darauf eingehen.

Abschreibung zum vorneherein auszuschliessen sind (141). Dabei ist nicht der absolute, sondern der relative Wert des Gutes im Vergleich zum restlichen Anlagevermögen massgebend.

Die zweite Frage, welchen Inhalt die 'Gleichartigkeit' der Wertträger haben muss, ist generell in dem Sinne zu beantworten, dass diese 'Gleichartigkeit'

1. in der gleichen Güterart und der gleichen oder ähnlichen Nutzungsdauer oder
2. im gleichen Verwendungszweck oder
3. in der gleichen Geringwertigkeit bestehen kann.

Dies führt zur Gruppierung der Güter zwecks Abschreibung nach der Güterart, nach dem Verwendungszweck und nach der relativen Bedeutung für das Unternehmungsvermögen (142). Dabei kann sowohl die offene als auch die geschlossene Kontoform verwendet werden.

Da diese Gruppierungen zwecks kollektiver Abschreibung insbesondere bei den Gegenständen des mobilen Anlagevermögens vorkommen, werden sie im entsprechenden Kapitel (143) behandelt. Hier soll lediglich eine Betrachtung der kollektiven Abschreibung aus prinzipieller Sicht erfolgen.

2.52.1. Die betriebswirtschaftliche Problematik

Aus betriebswirtschaftlicher Sicht darf eine kollektive Abschreibung sicher nicht die Substanzerhaltung als solche beeinträchtigen. Der Prozess der Kapitalfreisetzung darf keine Retardierung erfahren. Diese Gefahr besteht, wenn nicht sorgsam auf eine Gruppierung der Güter und auf eine geeignete Kontoführung geachtet wird (Periodizitätsprinzip). In bezug auf die betriebswirtschaftliche Substanzerhaltung muss beachtet werden, dass vom Wiederbeschaffungswert abgeschrieben wird.

141 Lenhard, S. 89

142 Einteilung der Kollektivbewertung bei Coughlan, S. 5.2.

143 3. Abschnitt, S. 102 f.

Geht man von der Annahme aus, dass die einzelnen Güter einer Gruppe im gleichen Zeitpunkt angeschafft und ersetzt werden, so zeigt sich, dass die zur Ersatzbeschaffung benötigten Mittel für die Anlagengesamtheit nur im Falle der Abschreibung vom effektiven Wiederbeschaffungswert beschafft werden können (144).

> "Nun ist aber die Voraussetzung, dass alle Maschinen zum gleichen Zeitpunkt erworben und erneuert werden und dass demgemäss sich der Bestand jeweils aus gleichaltrigen Maschinen zusammensetzt, vielfach nicht gegeben. Bei Betrieben, die bereits längere Zeit bestehen, setzt sich der Bestand in der Regel aus Maschinen unterschiedlichster Lebensdauer zusammen, so dass die Erneuerung sich nicht stossweise, sondern kontinuierlich vollzieht. Ob das möglich ist, hängt von der Grösse des Betriebes und der Teilbarkeit der Anlagen ab. Je grösser die Einzelanlage ist, die nur als ganze erworben und erneuert werden kann, und je geringer die Zahl dieser Einzelanlagen ist, desto ungleichmässiger vollzieht sich die Erneuerung. Bei grossen Betrieben besteht indessen wegen der grossen Zahl von Einzelanlagen unterschiedlichsten Lebensalters die Tendenz zu einer kontinuierlichen Erneuerung der Anlagen " (145) (146).

Im Fall der Abschreibung vom Wiederbeschaffungspreis der jeweiligen Verbrauchsperiode wird im jährlichen Abschreibungsaufwand nur die Preisänderung, die sich vor der Neuanschaffung ergeben hat, berücksichtigt, während bei der Abschreibung vom effektiven Wiederbeschaffungswert die laufenden Preisbewegungen, die sich während der gesamten Nutzungsdauer der Anlagen ergeben, einbezogen werden (147).

Wie Hax (148) zeigt, reicht die Abschreibung vom Wiederbeschaffungspreis des Bilanzstichtages aus, um den vorhandenen Anlagenbestand zu erneuern: die Substanzerhaltung kann unter der Voraussetzung der kontinuierlichen Erneuerung des Anlagenparks und einer

144 Hax, Substanzerhaltung, S. 211.

145 Hax, Substanzerhaltung, S. 212.

146 Hier handelt es sich also um eine offene Kontoführung. Dem Zweck der Substanzerhaltung dient nach dieser Darstellung nur die stetige Weiterführung des Kontos, also die offene Kontoführung.

147 Hax, Substanzerhaltung, S. 213.

148 Hax, Substanzerhaltung, S. 214 und S. 218/219.

gleichmässigen Altersgruppierung innerhalb des Anlagenbestandes durch eine Gruppenabschreibung vom Wiederbeschaffungspreis des jeweiligen Verbrauchsjahres gewährleistet werden. Die Gruppierung der Anlagengüter zur kollektiven Abschreibung hat sich an diese Kriterien zu halten.

Ein Problem, das betriebswirtschaftlich, handelsrechtlich, steuerwirtschaftlich und steuerrechtlich von Belang ist, entsteht bei vorzeitigen Rückzügen von Anlagen aus Konten, die mit einer Gruppenabschreibung bewertet werden. Da bei derartigen Gruppenkonti die Abschreibung stets auf die Gesamtheit der Anlagen bezogen ist, wird auch bei einem solchen Rückzug der Gesamtabschreibungsbetrag verrechnet ohne Rücksicht auf die irregulären Kontoveränderungen. Durch solche Irregularitäten entstehen buchmässige Bewertungen, die mit den effektiven Wertverhältnissen nicht mehr übereinstimmen. Auf diese Frage wird im 3. Abschnitt eingetreten (149).

2.52.2. Die handelsrechtliche Problematik

Das Aktienrecht spricht vom Abzug der den Umständen angemessenen Abschreibungen (150) und ermöglicht zugleich (151) eine Unterbewertung zwecks Schaffung stiller Reserven. Darin kann wohl kaum eine konkrete Begrenzung der kollektiven Abschreibung gesehen werden. Die Heterogenität des einer kollektiven Abschreibung unterzogenen Güterkomplexes findet seine Begrenzung durch das Vorsichtsprinzip. Als einheitliches Merkmal der in ein Bewertungskollektiv einbezogenen Güter hat die gleichlange Nutzungsdauer zu gelten, wenigstens dann, wenn es sich um relativ hochwertige Güter handelt. Würde die Nutzungsdauer der zusammengefassten Güter stark differieren, so könnte für einen Teil der Güter eine zu geringe Abschreibung erfolgen. Damit würde dem Gebot der Bilanzvorsicht nicht gebührend Rechnung getragen.

149 S. 102 f.; Paton, S. 267 und das Beispiel eda. S. 268.

150 Art. 665 OR

151 Art. 663, II OR.

In der deutschen Bewertungspraxis wird aus Gründen der Vereinfachung der Abschreibungsberechnung zum Teil auch dann eine Gruppenabschreibung vorgenommen, wenn die "Nutzungsdauer der in einer Abschreibungsgruppe zusammengefassten Aggregate nicht völlig übereinstimmt" (152).

2.52.3. Die steuerwirtschaftliche Problematik

Steuerwirtschaftlich gesehen ist den betriebswirtschaftlichen Bewertungszielen soweit Rechnung zu tragen, als dadurch gegen keine handelsrechtlichen Bewertungsvorschriften verstossen wird. Die Substanzerhaltung im Sinne der Bewertung der Anlagen zu über den Anschaffungs- oder Herstellungskosten liegenden Wiederbeschaffungspreisen ist auch bei einer kollektiven Abschreibung steuerwirtschaftlich insofern nicht sachgemäss, als dadurch handelsrechtlich zwingende Normen verletzt werden. Indessen ist bei einer kollektiven Abschreibung das Periodizitätsprinzip zu beachten. Dies bedeutet, dass die zur kollektiven Abschreibung zusammengefassten Gütergruppen eine gleichmässige Altersgruppierung (und demnach auch eine ähnliche Nutzungsdauer) aufzuweisen haben, und dass zudem eine kontinuierliche Anlagenerneuerung stattfinden muss.

152 Heinen, Handelsbilanzen, Bd. I, S. 104 äussert sich zur 'Gruppenabschreibung' wie folgt:
"Anlagegüter gleicher Art mit gleicher oder nahezu gleicher Lebensdauer und gleichen Abschreibungsursachen werden in Gruppen zusammengefasst, wie z.B. Gebäude, Maschinen, kurzlebige Wirtschaftsgüter usw. Für diese Gruppen gelten dann einheitliche Abschreibungssätze. Die Gruppenabschreibung wird aus Gründen der Vereinfachung der Abschreibungsberechnung zum Teil auch dann durchgeführt, wenn die Nutzungsdauer der in einer Abschreibungsgruppe zusammengefassten Aggregate nicht völlig übereinstimmt. Der zur Verrechnung kommende Abschreibungssatz ist dann ein Durchschnittsabschreibungssatz (summarische Abschreibung)."

2.52.4. Die steuerrechtliche Problematik

Eine Abschreibung ist wehrsteuerrechtlich solange zulässig, als sie 'geschäftsmässig begründet' ist (153).

Die Bemessung der ordentlichen Abschreibungen hat so vor sich zu gehen, dass die Anschaffungs- oder Herstellungskosten (u.U. nach Abzug des Restwertes) planmässig auf die Nutzungsdauer verteilt werden (154). Dabei hat der Steuerpflichtige wehrsteuerrechtlich die Wahl, eine Abschreibung vom Anschaffungs- bzw. Herstellungskostenwert oder vom Buchwert vorzunehmen. Nach der heutigen wehrsteuerlichen Ordnung dürfen die Abschreibungen dabei über das geschäftsmässig notwendige Mass hinaus gehen. Die Unternehmung besitzt aber die Möglichkeit, durch Kostenantizipation in gewissem Umfang stille Reserven auf dem Anlagevermögen zu bilden (155). Rein steuertheoretisch ist die kollektive Abschreibung gewissen Beschränkungen unterworfen. Wegen der von der eidgenössischen Steuerverwaltung geübten largen Abschreibungspraxis (156) werden viele der theoretischen Bedenken gegen eine Kollektiv-Abschreibung für die Veranlagungspraxis hinfällig.

2.52.41. Die theoretische Begrenzung

Wo in der Literatur die Möglichkeit der kollektiven Abschreibung erwähnt wird, wird stets auf deren Begrenzung hingewiesen (157).

153 Art. 22, Abs. 1 lit. b und Art. 49, Abs. 1 lit. c WStB.

154 Kommentar Känzig Art. 22 N 70 und Art. 49 N 152 WStB.

155 Kommentar Känzig, Art. 22 N 71 WStB.

156 Vgl. die allgemeinen Richtlinien der EStV für die Abschreibung des abnutzbaren Anlagevermögens geschäftlicher Betriebe (Kreisschreiben vom 20.12.1951 in:Archiv 21, S. 271). Diese Richtlinien sind auf 1.1.1973 vom Bundesrat als verbindlich erklärt worden (Bundesratsbeschluss vom 10. Januar 1973).

157 Albrecht/Schärrer S. 75: 'Sind verschiedenartige Objekte in einem Konto vereinigt, so werden die Veranlagungsbehörden für die Bemessung der geschäftsmässig begründeten Abschreibung im allgemeinen die einzelnen Objektgruppen ausscheiden'. Lenhard (S. 89) weist darauf hin, dass das Ergebnis der kollektiven Abschreibung von demjenigen der Einzelbewertung 'nicht zu stark abweichen'darf, und dass die Möglichkeit zur Nachprüfung durch die Veranlagungsbehörde gewährleistet sein müsse.

Eine Begrenzung der kollektiven Abschreibung ist generell gegeben durch

a) die Grundsätze ordnungsmässiger Buchführung
b) den steuerlichen Abschreibungszweck
c) die Möglichkeit ihrer Nachprüfung durch die Veranlagungsbehörde (158)

a) Die Grundsätze ordnungsmässiger Buchführung sind für die kollektive Bewertung dieselben, die für die Einzelbewertung massgebend sind; sie dürfen durch die kollektive Abschreibung nicht verletzt werden.

Die Abschreibungen müssen laut Wehrsteuerbeschluss und den meisten kantonalen Steuergesetzen 'geschäftsmässig begründet' sein. Diese Ausdrucksweise kann verschieden interpretiert werden (159). Materiell bedeutet diese Vorschrift, dass die steuerrechtliche Abschreibung folgenden Grundsätzen entsprechen muss:

- dem Grundsatz der Realität der Abschreibung (160),
- dem Grundsatz der Imparität (161),
- dem Grundsatz der Periodizität (162).

Die Forderung nach Realität der Abschreibung begrenzt die kollektive Abschreibung insofern, als die kollektive Abschreibung nicht als Instrument zu übermässigen steuerlichen Abschreibungen benutzt werden darf. Das Resultat der kollektiven Abschreibung muss möglichst nahe an dasjenige der Einzelbewertung herankommen (163).

158 Lenhard, S. 89.
159 Lenhard, S. 86.
160 Lenhard, S. 88.
161 Lenhard, S. 89.
162 Lenhard, S. 92.
163 Roth, S. 109.

Das Imparitätsprinzip beschränkt die kollektive Abschreibung in der Weise, als durch diese keine Wertkompensation zwischen Wertminderungen und Wertsteigerungen vorgenommen werden soll. Es dürfen demnach nur Bewertungseinheiten, deren Wertverlauf sich tatsächlich in der gleichen Richtung entwickelt, kollektiv abgeschrieben werden.

Das Periodizitätsprinzip schränkt - soweit es steuerrechtlich überhaupt anerkannt ist (164) - die kollektive Abschreibung ein, indem durch sie die möglichst periodengerechte Aufwandverteilung nicht verzerrt werden darf. Güter mit eindeutig unterschiedlichem Entwertungsverlauf sind daher von der kollektiven Abschreibung auszuschliessen.

b) Der steuerliche Abschreibungszweck, der vor allem in der Verteilung der Anschaffungskosten auf die Nutzungsdauer der Güter besteht, begrenzt die kollektive Abschreibung in derselben Weise wie die Grundsätze ordnungsmässiger Buchführung.

Eine möglichst periodengerechte Verteilung der Anschaffungskosten setzt der kollektiven Abschreibung Schranken, indem die zusammengefassten Güter möglichst grosse Aehnlichkeit bezüglich Abschreibungsdauer und Entwertungsverlauf aufweisen müssen.

d) Die Forderung nach Ermöglichung der Nachprüfung der wahren Wertverhältnisse durch die Steuerbehörde verlangt, dass die kollektive Abschreibung die Transparenz der einzelnen Bilanzpositionen gewährleisten muss (= Forderung nach Aussagefähigkeit). Eine kollektive Abschreibung ist dann steuerrechtlich nicht mehr zulässig, wenn die wahren Wertverhältnisse des Unternehmungsvermögens verwischt werden (165).

164 Lenhard, S. 92 ff.

165 Lenhard, S. 89: '... die Möglichkeit der Nachprüfung durch die Veranlagungsbehörde muss gewährleistet sein...', vgl. ZH RB 1962 Nr. 67.

2.52.42. Die Steuerpraxis

Für die Steuerpraxis hat die EStV in ihrem Kreisschreiben vom 20.12.1951 (166) Richtlinien für die im Normalfall anzuwendenden Abschreibungssätze aufgestellt. Nimmt der Steuerpflichtige Abschreibungen vor, die diese Sätze übersteigen, ohne dass dies sachlich gerechtfertigt wäre (167) oder ohne dass die Entwertung durch den Geschäftsbetrieb bedingt ist (168), so hat die Veranlagungsbehörde den geschäftsmässig nicht begründeten Teil der Abschreibungsbeträge aufzurechnen.

Diese steuerlich anerkannten Normal-Abschreibungssätze ermöglichen eine kollektive Abschreibung im weitesten Rahmen. So ist beispielsweise für Geschäftsmobiliar, Büromaschinen, Werkstatt- und Lagereinrichtungen mit Mobiliarcharakter ein Abschreibungssatz von 20 % gestattet, ferner werden Abschreibungssätze von 25 bis 30 % für Maschinen aller Art sowie 35 % auf Handwerkzeugen, Werkgeschirr, Geräten etc. gewährt. Infolge dieser summarisch gewährten Abschreibungssätze ist für die Praxis die steuertheoretisch notwendige Begrenzung der Kollektivbewertung weitgehend hinfällig.

2.53. Varianten der kollektiven Abschreibung

Als Varianten der kollektiven Abschreibung sind die Durchschnittsabschreibung, die Festbewertung (Festwertrechnung und kollektive Sofortabschreibung) sowie die systematisch ebenfalls zur Abschreibung gehörende Wertkompensation zu nennen. Auf diese Varianten wird in den Kapiteln des 3. Abschnitts noch näher eingetreten.

166 Archiv 21, S. 271.

167 Kommentar Känzig, WStB Art. 49 N 161.

168 Kommentar Reimann/Zuppinger/Schärrer § 19 N 187.

3. Der Gegenstand der Rückstellung

3.1. Wesen und Funktion der Rückstellung

3.11. Wesen und Funktion der betriebswirtschaftlichen Rückstellung

'Rückstellungen sind Passivposten der Bilanz, die zur Erfassung von dem Grund nach und in ihrer Zugehörigkeit zur Abrechnungsperiode bekannten, aber in ihrer Höhe und/oder ihrer Fälligkeit ungewissen und nicht genau bestimmbaren Schulden, Aufwendungen oder Wagnissen dienen. Es herrscht die Tendenz vor, die Rückstellungen in ihrer Gesamtheit dem Fremdkapital zuzurechnen' (169).

Vom Standpunkt der dynamischen, Substanzerhaltungs-orientierten Bilanzauffassung aus betrachtet sind Rückstellungen Leistungsverpflichtungen, also Verbindlichkeiten, (was in oben genannter Definition von Mertens mit 'Schulden' bezeichnet wird). Vom Standpunkt der pagatorischen Bilanzauffassung aus gesehen handelt es sich bei den Rückstellungen um eine Antizipation von Ausgaben (Aufwand heute - Ausgabe morgen), (was in oben genannter Definition von Mertens mit 'Aufwendungen' und 'Wagnissen' bezeichnet wird). Beide Auffassungen sind betriebswirtschaftlich vertretbar (170).

Von den Rückstellungen sind die vorübergehend gedachten Wertberichtigungen (171) zu unterscheiden. Zweck der vorübergehend gedachten Wertberichtigungen ist die Korrektur der Aktivseite. Mit den vorübergehend gedachten Wertberichtigungen werden Verlustrisiken und Wertminderungsgefahren erfasst, die zwar keine Leistungsverpflichtungen beinhalten, die aber in Bestand und/oder Höhe noch

169 Mertens, in: Handwörterbuch, Sp. 1544

170 Mertens, in: Handwörterbuch, Sp. 1546
Welcher Standpunkt - der dynamische oder der statische - bei der Bilanzbewertung einzunehmen ist, ist bekanntlich strittig. Die dynamische Auffassung ist in diesem Zusammenhang umfassender und soll deshalb hier berücksichtigt werden. Mertens, in: Handwörterbuch, Sp. 1547.

171 Beispiel einer vorübergehend gedachten Wertberichtigung ist das Delkredere.

ungewiss sind. Sie haben - gleich wie die Rückstellungen - provisorischen Charakter. Die vorübergehend gedachten Wertberichtigungen sind in der begrifflichen Systematik eher bei den (indirekten) Abschreibungen einzuordnen. Sie sind aber wegen ihres provisorischen Charakters sachlich eng verwandt mit den Rückstellungen. Die Problemstellung für Rückstellungen und für vorübergehend gedachte Wertberichtigungen ist sehr ähnlich, weshalb sie hier nicht getrennt behandelt wird.

Die Rückstellung unterscheidet sich von der Rücklage dadurch, dass die Rücklage zur Abdeckung eines allgemeinen Unternehmungsrisikos geschaffen wird, die Rückstellung dagegen zur Abdeckung genau bestimmbarer Leistungsverpflichtungen und Risiken gedacht ist (172). Rücklagen sind zudem eindeutig Bestandteile des Eigenkapitals und entstehen bei der Gewinnverwendung. Rückstellungen dagegen stellen Fremdkapital dar.

Betriebswirtschaftlich geht es bei der Bildung von Rückstellungen um die periodengerechte Verteilung von Aufwendungen zwecks periodengerechter Erfolgsermittlung sowie zur Kapital- und Liquiditätssicherung. Mit der Rückstellung wird eine ganz bestimmte, erkennbare Leistungsverpflichtung bzw. Gefahr abgedeckt. Wesentlich für die Bestimmung des Gegenstandes der Rückstellung ist betriebswirtschaftlich demnach ihre Zweck- und Objektbezogenheit.

3.12. Wesen und Funktion der handelsrechtlichen Rückstellung

In der schweizerischen Gesetzgebung findet sich keine Definition der Rückstellung. Art. 670 Abs. 2 OR spricht unklarerweise von 'Rücklagen', gemeint sind aber Rückstellungen. Die handelsrechtliche Pflicht zur Bildung von Rückstellungen für 'in ihrer Höhe

172 Graf, in: Büro und Verkauf, 1960, S. 260.

noch nicht genau bekannte Verpflichtungen und andere zu erwartende Abgänge ohne Gegenwert, deren Berücksichtigung zur Feststellung des ordentlichen und ausserordentlichen Aufwandes notwendig ist' (173), leitet sich aus dem Imparitätsprinzip ab.

Die Bildung von Rückstellungen entspricht dem Gebot kaufmännischer Vorsicht, das dem Gläubigerschutzgedanken entspringt. Die Rückstellung muss nach kaufmännischer Vorsicht bemessen werden. Es herrscht deshalb die Tendenz vor, sie eher zu hoch festzusetzen (174). Der Grundsatz der Vorsicht rechtfertigt jedoch nicht die Bildung von Rückstellungen ohne jede wirtschaftlich vertretbare Begründung oder mit offensichtlich unrichtiger und den tatsächlichen wirtschaftlichen Verhältnissen nicht entsprechender Begründung (175).

Auch handelsrechtlich gilt, dass 'Rückstellungen' Beträge sind, die für einen ganz bestimmten Zweck und für ein bestimmtes Objekt zurückgestellt werden (176), und es sich um 'genau bestimmbare und erkennbare Risiken' handelt, 'die ihre Wurzel in der abgelaufenen Rechnungsperiode haben' (177).

3.13. Wesen und Funktion der steuerwirtschaftlichen Rückstellung

Soweit die in einer Bilanz als 'Rückstellungen' ausgewiesenen Beträge künftige Leistungsverpflichtungen bzw. Risiken betreffen, liegen auch steuerwirtschaftlich gesehen Rückstellungen vor. Solche Rückstellungen müssen steuerrechtlich anerkannt werden, da die zwingenden handelsrechtlichen Vorschriften steuerrechtlich ein Passivierungsrecht begründen.

173 Käfer, Kontenrahmen, S. 57.

174 Weidmann, S. 157.

175 Lenhard, S. 46.

176 Weidmann, S. 156.

177 Graf, in: Büro und Verkauf, 1960, S. 260.

Betriebswirtschaftlich und handelsrechtlich - und somit auch steuerwirtschaftlich - gilt, dass Rückstellungen zweck- und objektbezogen gebildet werden müssen. Der Gegenstand der Rückstellung beurteilt sich demnach steuerwirtschaftlich nach dem Zweck und dem Objekt der Rückstellung.

3.14. Wesen und Funktion der steuerrechtlichen Rückstellung (178)

Das Wesen der steuerrechtlichen Rückstellung wird in der Literatur unterschiedlich umschrieben. Es herrscht ein eigentlicher Begriffswirrwarr um diesen Terminus (179). In der schweizerischen Steuerrechtslehre und Steuerrechtsprechung werden drei verschiedene Begriffsinhalte mit dem Ausdruck 'Rückstellung' erfasst (180): die Rückstellung als besondere buchtechnische Form der Abschreibung, Rückstellung als künftige Ausgabe und Rückstellung für Verbindlichkeiten, deren Bestand und/oder Höhe am Bilanzstichtag nicht genau feststeht.

Känzig definiert die Rückstellung wie folgt: 'Die Rückstellung ist ein Buchungsvorgang, mit dem durch die Schaffung eines Bilanzpassivpostens eine Verbindlichkeit des Geschäftsbetriebes zur Geltung gebracht wird, die am Ende eines Geschäftsjahres zwar entstanden ist, aber in ihrem Rechtsbestande oder in ihrer Höhe nicht genau feststeht' (181).

178 Vgl. aus der bundesgerichtlichen Rechtsprechung: BGE in Archiv 11, S. 27, Archiv 12, S. 84 und S. 438, Archiv 15, S. 299, Archiv 23, S. 173, Archiv 28, S. 391, Archiv 32, S. 268 und S. 484.

179 Lenhard, S. 44 und Blumer/Graf, S. 222.

180 Lenhard, S. 48 ff. und Blumenstein, System, S. 221.

181 Känzig, Kommentar, N 85 zu Art. 22.
Vgl. dagegen die Definition im Zürcher Kommentar, Reimann/Zuppinger/Schärrer § 19 N 263: 'Mit der Rückstellung wird dem laufenden Geschäftsjahr ein effektiv oder mindestens wahrscheinlich verursachter, betraglich aber noch nicht genau bekannter Aufwand oder Verlust gewinnschmälernd angerechnet, der erst in einem folgenden Geschäftsjahr geldmässig verwirklicht wird.'

Steuerrechtliche Voraussetzung zur Bildung einer Rückstellung ist in der Regel die 'geschäftsmässige Begründetheit'. Sie ist dann gegeben, wenn die Rückstellungen 'nach den Umständen zum Ausgleich von drohenden Verlusten notwendig sind' (182). Nach Bundesgericht sind Rückstellungen dann geschäftsmässig begründet, 'wenn sie dazu bestimmt sind, im Laufe der Geschäftsperiode unsicher gewordene Positionen zu sichern oder während dieses Zeitraumes eingetretenen Verlustgefahren zu begegnen' (183).

Für die Umschreibung des Zweckes der Rückstellung ist festzuhalten, dass die steuerliche Bewertung in der Erfolgsrechnung eine möglichst genaue Ermittlung des Periodenerfolgs erfordert (184). Entscheidendes steuerwirtschaftliches und steuerrechtliches Kriterium für die Bildung von Rückstellungen (als periodisierende Aufwandanrechnung) ist daher die ursächliche Verbindung der Entstehung einer Leistungspflicht bzw. eines Risikos mit der betreffenden Geschäftsperiode (185).

'Die strenge steuerrechtliche Periodenrechnung verlangt es geradezu, dass die Gewinne der einzelnen Rechnungsperioden möglichst genau ermittelt und dass nicht Gewinne oder Verluste von einer in die andere Rechnungsperiode verschoben werden. In der Praxis ist diese theoretische Forderung mitunter schwer zu realisieren, da oft gar nicht klar ist, wann genügend Grund für eine echte Rückstellung vorhanden ist...'. 'Nach schweizerischer steuerrechtlicher Auffassung wird daher als Rückstellung ein effektiv oder mindestens wahrscheinlich im laufenden Geschäftsjahr verursachter, betraglich aber noch nicht genau bekannter Aufwand oder Verlust bezeichnet und wird zugelassen, dass dieser Aufwand oder Verlust gewinnschmälernd passiviert wird' (186).

182 Känzig,Ergänzungsband, 2. Auflage, N 172 zu Art. 49 WStB.

183 BGE 70 I 330; 69 I 275.

184 Wöhe, Bilanzierung und Bilanzpolitik, S. 380.

185 Graf, in: Büro und Verkauf, 1960, S. 260.

186 Studer, S. 91.

Die praktischen Ermittlungs- und Bemessungsschwierigkeiten ändern nichts an der Realität der betriebswirtschaftlichen und steuerrechtlichen Forderung nach zeitlicher und kausaler Bestimmbarkeit der Rückstellung (187). Diese Forderung macht es unerlässlich, dass der Gegenstand der Rückstellung für die steuerrechtliche Erfolgsermittlung klar und eindeutig festgelegt wird.

3.2. Das Prinzip der Einzel-Rückstellung

3.21. Der betriebswirtschaftliche Grundsatz der Einzel-Rückstellung

Der Grundsatz der Einzelbewertung lässt sich auch für die Bildung und Auflösung von Rückstellungen aus dem betriebswirtschaftlichen Zweck der Bewertung herleiten. Da die Rückstellung ihrem Wesen nach ausschliesslich zur Abdeckung genau bestimmbarer Leistungsverpflichtungen bzw. Risiken zu dienen hat (188), ist durch die Notwendigkeit der Bestimmung des Rückstellungsgrundes ein Argument für die Einzelbewertung gegeben.

In der Praxis ist es ausserordentlich schwierig, der Forderung nach exakter Periodisierung der Aufwendungen nachzukommen. Dennoch ist das Periodizitätsprinzip so genau als möglich zu erfüllen. Die kausale Beziehung zwischen einer Leistungsverpflichtung und dem Betriebsgeschehen in einer bestimmten Rechnungsperiode muss grundsätzlich unter Erwägung der individuellen Verhältnisse der betreffenden Leistungen oder Vermögensgüter festgestellt werden. Dies ist gleichzeitig die Voraussetzung der Einzel-Rückstellung.

Nach der betriebswirtschaftlichen Substanzerhaltungslehre darf nur derjenige Teil des Jahresergebnisses als tatsächlich erzielter Gewinn betrachtet werden, der nach Abzug des für die Erhaltung des ursprünglich eingesetzten Produktionskapitals notwendigen

187 Graf, in: Büro und Verkauf, 1960, S. 260.

188 Graf, in: Büro und Verkauf, 1960, S. 260.

Aufwandes verbleibt. Durch die Rückstellung wird der Periodenerfolg um einen Aufwandbetrag gekürzt. Die so zurückbehaltenen Mittel dienen zur Erhaltung der Substanz der Unternehmung. Die Substanzerhaltung ist nur dann gewährleistet, wenn auch die nötige Liquidität in der Unternehmung vorhanden ist, und flüssige Mittel müssen in demjenigen Ausmass (und in demjenigen Zeitpunkt zur Verfügung stehen, in welchem sie zur ordentlichen Weiterführung des Betriebes benötigt werden. Vom betriebswirtschaftlichen Standpunkt aus ist es in erster Linie wichtig zu wissen, wie die derzeitige und zukünftige Liquiditätslage der Unternehmung durch Rückstellungen beeinflusst wird (189). Will man den Substanzerhaltungsgedanken voll zum Tragen bringen, dann ist auch die Preisentwicklung auf dem Wiederbeschaffungsmarkt in die Bewertung einzubeziehen. Zusätzlichen Preissteigerungsrisiken über das bereits in den Abschreibungen einberechnete Ausmass hinaus kann auf dem Weg der Rückstellung Rechnung getragen werden.

Verlustrisiken, Leistungsverpflichtungen in der Zukunft und drohende Preissteigerung auf dem Wiederbeschaffungsmarkt sind für die verschiedenartigen Güter und Leistungen der Unternehmung völlig unterschiedlich, was grundsätzlich nur durch eine Einzel-Rückstellung zur Geltung gebracht werden kann.

3.22. Der handelsrechtliche Grundsatz der Einzel-Rückstellung

In bezug auf Rückstellungen ist der Grundsatz der Einzelbewertung im Handelsrecht weniger stark ausgeprägt als beispielsweise in bezug auf die Abschreibungen. Handelsrechtlich können sowohl die Einzel-Rückstellung als auch die kollektive Rückstellung Anwendung finden. Tendenziell verlangen der Grundsatz der vorsichtigen Bewertung sowie das Imparitätsprinzip aber eher die Bildung von Einzel-Rückstellungen. (190)

189 Wöhe, Bilanzierung und Bilanzpolitik, S. 381.

190 Schmidlin, in: Die schweizerische Aktiengesellschaft, 1958/59, S. 45.

3.23. Der steuerwirtschaftliche Grundsatz der Einzel-Rückstellung

Der betriebswirtschaftlichen Forderung nach Einzel-Rückstellung stellt das Handelsrecht keine zwingende Norm entgegen, weshalb steuerwirtschaftlich die Einzel-Rückstellung als sachgemäss betrachtet werden muss.

3.24. Der steuerrechtliche Grundsatz der Einzel-Rückstellung

Durch die betriebswirtschaftliche und steuerwirtschaftliche Forderung nach zeitlicher (Periodizitätsprinzip) und kausaler (Substanzerhaltung) Bestimmbarkeit eines Risikos oder einer künftigen Leistungsverpflichtung wird auch für das Steuerrecht eher eine Einzel-Rückstellung verlangt. Nur aufgrund einer individuellen Beurteilung des gegenwärtigen Wertes der verschiedenen Güter und Leistungen kann eine in Zeitpunkt und Ausmass betriebwirtschaftlich und steuerwirtschaftlich richtige sowie steuerrechtlich zulässige Rückstellung vorgenommen werden.

3.3. Die 'Rückstellungs-Einheit'

3.31. Die betriebswirtschaftliche 'Rückstellungs-Einheit'

Voraussetzung für die Bildung einer gemeinsamen Rückstellung für verschiedene Vermögensgegenstände ist die einheitliche Wertentwicklung dieser Objekte. Die Umschreibung solcher Bewertungseinheiten beruht auf der Selbständigkeit ihrer Wertentwicklung. Güter besitzen dann wertmässige Selbständigkeit, wenn sie sowohl einen einheitlichen Wertverlauf als auch ein Verlustrisiko aufweisen, welche von Wertverlauf und Verlustrisiko anderer Güter verschieden sind.

190 Schmidlin, in: Die schweizerische Aktiengesellschaft, 1958/59, S. 45.

Eine wesentliche Bedingung dafür, dass eine Rückstellung für eine Mehrzahl von Vermögensgütern geschaffen werden kann, ist die Einheitlichkeit in der Verlustgefahr. Diese kann etwa anhand folgender Merkmale beurteilt werden:

- Zeitpunkt des Eintretens der Verlustgefahr
- Ursachen der Verlustgefahr
- Ausmass der Verlustgefahr
- Zeitpunkt der Realisierung des Verlustes

Die Identität mehrerer Güter bezüglich dieser Merkmale bedeutet, dass eine gemeinsame Rückstellung vorgenommen werden kann d.h. eine 'Rückstellungs-Einheit' vorliegt. Dabei kann es sich um physisch verschiedenartige Güter handeln, die lediglich für die Bildung einer Rückstellung Teile eines Ganzen darstellen. Umgekehrt kann eine physische Einheit auch aus mehreren 'Rückstellungs-Einheiten' bestehen.

Bei Rückstellungen für Leistungsverpflichtungen sind die wertbestimmenden Merkmale der einzelnen Leistungsverpflichtungen für die Bildung einer 'Rückstellungs-Einheit' massgebend. Diese sind in Leistungsgrund, Leistungsart, Leistungshöhe, Leistungszeitpunkt und Wahrscheinlichkeitsgrad der effektiven Leistungserbringung zu sehen.

3.32. Die handelsrechtliche 'Rückstellungs-Einheit'

Handelsrechtlich gilt zunächst die Forderung, dass durch die gemeinsame Rückstellung für eine Mehrzahl von Gütern keine zu niedrigen Rückstellungsbeträge resultieren. Um dieser Forderung genügen zu können, muss die handelsrechtliche 'Rückstellungs-Einheit', gleich wie die betriebswirtschaftliche für die einzelnen

Teile eine einheitliche Wertentwicklung aufweisen. Im Unterschied zur betriebswirtschaftlichen 'Rückstellungs-Einheit' braucht bei der Bildung der handelsrechtlichen 'Rückstellungs-Einheit' die Preisentwicklung auf dem Markt nicht berücksichtigt zu werden. Bewertungsziel der handelsrechtlichen Bilanz ist lediglich die Erhaltung des nominellen Kapitals. Der Grad der Uebereinstimmung der übrigen oben genannten Merkmale innerhalb der 'Rückstellungs-Einheit' beurteilt sich nach der kaufmännischen Verkehrsauffassung. Als Abgrenzungskriterien für die Bildung der 'Rückstellungs-Einheiten' für Leistungsverpflichtungen können ebenfalls der Leistungsgrund, die Leistungsart, die Leistungshöhe, der Leistungszeitpunkt sowie der Wahrscheinlichkeitsgrad der effektiven Leistungserbringung gelten.

3.33. Die steuerwirtschaftliche 'Rückstellungs-Einheit'

Die für die betriebswirtschaftliche Bewertung allgemein und für die Bildung der Rückstellungs-Einheiten im speziellen massgebenden Bewertungsgrundsätze bedeuten für die Abgrenzung der steuerwirtschaftlichen Rückstellungs-Einheiten, dass diese ausschliesslich Vermögensgüter mit übereinstimmendem Verlustrisiko (bzw. einer übereinstimmenden Leistungsverpflichtung) umfassen sollten. Die Uebereinstimmung bezieht sich sowohl auf Ursache und Ausmass der Verlustgefahr (bzw. der Leistungsverpflichtung) bzw. ihrer Realisierung. Steuerwirtschaflich ist die Preisentwicklung auf dem Markt - soweit handelsrechtlich zulässig - zu berücksichtigen. Dies bedeutet, dass auch die Bildung von Rückstellungs-Einheiten für übereinstimmende Verlustrisiken (bzw. Leistungsverpflichtungen) aus Gründen der Preisentwicklung auf dem Markt steuerwirtschaftlich sachgemäss ist.

3.34. Die steuerrechtliche 'Rückstellungs-Einheit'

Da die schweizerischen Steuergesetze keine diesbezüglichen Bestimmungen enthalten, ist der wirtschaftlich sachgemässe Kriterienkatalog zur Bildung von steuerrechtlichen 'Rückstellungs-

Einheiten' massgebend (191). Die Bildung von 'Rückstellungs-Einheiten' darf indessen nicht dazu führen, dass die steuerlich massgebenden Rückstellungsbeträge nicht mehr transparent sind; andernfalls geht die Möglichkeit der exakten Nachprüfung der wahren Wertverhältnisse durch die Steuerbehörde verloren.

3.4. Die kollektive Rückstellung

3.41. Einleitung

Obwohl die Bilanzierung von individuellen Rückstellungen theoretisch klar zu begründen ist, stösst sie in der Praxis häufig auf Schwierigkeiten. Wirtschaftlichkeitserwägungen veranlassen den Praktiker oft zur Bildung von kollektiven Rückstellungen. Das ist ihm auch von der Theorie aus gesehen nicht schlechtweg zu verwehren. Die Forderung nach Genauigkeit der Bewertung kann auch theoretisch nicht absolute Geltung haben.

Die kollektive Rückstellung bedarf indessen nicht nur im Hinblick auf ihre Bildung, sondern ganz besonders auch in Anbetracht der Notwendigkeit ihrer späteren Auflösung einer Begrenzung. In einer periodengerechten Aufwandrechnung müssen Rückstellungen, deren Grund weggefallen ist, aufgelöst werden (192). Die damit notwendig werdende Ueberprüfung der Rückstellungsbeträge setzt kollektiven Rückstellungen eine Grenze. Die verschiedenen Verlustrisiken bzw. Leistungsverpflichtungen werden zu verschiedenen Zeitpunkten zu vollen Verlusten bzw. zu effektiven Leistungen oder hinfällig. Der Wert der kollektiven Rückstellung ist - wenn man der Realisierung des Verlustes bzw. der Leistungsverpflichtung oder dem Wegfall des Rückstellungsgrundes sachgemäss Rechnung tragen will - nach Risikoeinheiten der einzelnen Vermögensobjekte

191 So ist etwa auch die steuerliche Zulässigkeit der Rückstellung zum Zweck der Schaffung einer 'Wiederbeschaffungsreserve' heute in Diskussion: Känzig, Ergänzungsband zum Kommentar, 2. Auflage, N 186 zu WStB Art. 49.

192 Vgl. die Beispiele von Auflösungsbuchungen in Lenhard, S. 46.

aufzuschlüsseln. Das kann sich bei einem heterogen zusammengesetzten Güterkollektiv für die Praxis als sehr umständlich herausstellen.

3.42. Arten der kollektiven Rückstellung

Je nach dem Grad der Heterogenität einer Gütergruppe lassen sich verschiedene Arten von Güterkollektiven aufzählen und für jede von ihnen eine besondere Art der Rückstellung vorschlagen. Bedeutungsvoll ist jedoch nicht nur der Grad der Heterogenität, sondern insbesondere auch der Zusammenhang zwischen Rückstellungsbetrag und Wert der Gütergruppe. Es sollen deshalb zwei Typen von Rückstellungskollektiven unterschieden werden: die Gruppenrückstellung und die Gattungsrückstellung.

3.42.1. Die Gruppenrückstellung

Die Rückstellung bezieht sich in diesem Fall auf eine fest umschriebene Gütergruppe und ist an deren Zusammensetzung in der Weise gebunden, dass bei Ausscheiden eines oder mehrerer Güter aus dem Unternehmungsvermögen auch der Rückstellungsbetrag im entsprechenden Ausmass aufgelöst werden muss. Dies ist selbst dann notwendig, wenn für die ausscheidenden Güter gleichartiger Ersatz beschafft wird. Spätestens mit dem Ausscheiden des letzten Gutes dieser Gruppe wird die Rückstellung aufgelöst.

3.42.2. Die Gattungsrückstellung

Die Rückstellung bezieht sich hier auf eine bestimmte Gütergattung. Sie hängt nur von der Gattung dieser Güter und deren Menge ab, und ist nicht an deren Zusammenhang und Umschichtung gebunden. Aus diesem Grund hat eine Auflösung der Rückstellung nur bei Rückgang der Gütermenge oder beim Ausscheiden der ganzen Gattung als solche aus dem Unternehmungsvermögen zu erfolgen.

Währenddem bei der Gruppenrückstellung nur das Problem der Heterogenität der in der Gruppe zusammengeschlossenen Gütermenge besteht,

ist die Bildung der Gattungsrückstellung an sich schon problematisch, da darin eine Verletzung der Forderung nach periodengerechter Aufwandzurechnung gesehen werden kann.

Durch eine Gattungsrückstellung kann beispielsweise eine Grossrevision des Maschinenparks mit mehreren ähnlichgearteten Maschinen, die alle paar Jahre durchgeführt wird, als Aufwand verrechnet werden, wenn die Zusammensetzung dieses Maschinenparks wegen teilweiser Erneuerung dauernd wechselt und die Einzelrückstellung aus wirtschaftlichen Gründen nicht in Frage kommt.

3.43. Begrenzung der kollektiven Rückstellung

Die Begrenzung der kollektiven Rückstellung ist in bezug auf zwei generelle Kriterien zu untersuchen, nämlich hinsichtlich der Wirtschaftlichkeit der Bewertungsrechnung einerseits und der Erfüllung des Informationszieles andererseits.

3.43.1. Die Wirtschaftlichkeit der Bewertungsrechnung

Die kollektive Bewertung darf nicht derart komplexe Verhältnisse schaffen, dass die Transparenz der Bilanzpositionen nur über mühsame und unwirtschaftliche Nachrechnungen erlangt werden kann (z.B. bei Auflösung der Rückstellung durch komplizierte Schlüsselung des Rückstellungsbetrages auf die vorhandene Gütermenge). Die Kollektivbewertung muss wirtschaftlicher sein als die Einzelbewertung.

3.43.2. Die Erfüllung des Informationszieles der Bewertungsrechnung

Die kollektive Bewertungsmethode ist nur unter der Bedingung betriebswirtschaftlich und steuerwirtschaftlich zweckmässig sowie handelsrechtlich und steuerrechtlich zulässig, dass das Informationsziel noch erreicht werden kann.

Durch die Bildung kollektiver Rückstellungen darf nicht der Charakter der Rückstellung verloren gehen, indem Rückstellungsbeträge materiell zu reinen stillen Reserven gemacht werden.

Das betriebswirtschaftliche Prinzip der periodengerechten Aufwandverteilung verlangt Bestimmbarkeit des Risikos in Ursache, Ausmass und Zeitpunktvon dessen Entstehung. Um diese Bestimmbarkeit so gut wie möglich zu erreichen, soll der Rückstellungsgrund (die Ursache der Entwertungsgefahr) für alle zu einem Kollektiv zusammengefassten Güter bzw. Leistungsverpflichtungen der gleiche sein. Dagegen kann die Höhe des Risikos von Gut zu Gut verschieden sein, da es sich bei deren Bemessung in jedem Falle um eine Schätzung handelt.

Ferner hat der Zeitpunkt, in dem ein Aufwand entsteht, mit dem Zeitpunkt, in dem der Aufwand verrechnet wird, so gut als möglich übereinzustimmen. Selbst wenn die Aeufnung der Rückstellung nicht einmalig, sondern - wie im Falle der Gattungsrückstellung - laufend geschieht, hat sich der gesamte Rückstellungsbetrag doch stets auf die betreffende Rechnungsperiode (bzw. Rechnungsperioden) zu beziehen. Theoretisch darf keine Ueberlappung zwischen Gewinnen und Verlusten verschiedener Rechnungsperioden erfolgen. Dieser theoretischen Forderung ist in der Praxis so gut als möglich nachzukommen.

Für die betriebswirtschaftliche Kapital- und Liquiditätssicherung ist es unerlässlich, dass die kollektive Rückstellungsbildung dort begrenzt wird, wo der Zusammenhang zwischen der effektiven Preisentwicklung der kollektiv bewerteten Güter und dem Rückstellungsbetrag dadurch verwischt wird, dass die mit dem Rückstellungsbetrag abgedeckten Preissteigerungsrisiken weder diesen Gütern selbst noch der betreffenden Rechnungsperiode zurechenbar sind.

Einerseits ist das gesamte Ausmass der Kapitalsicherung davon abhängig, ob dieser Zusammenhang genügend transparent wird oder nicht. Andererseits hat der zeitliche Verlauf der Verlustgefahr und damit das Bedürfnis nach Kapitalsicherung in den einzelnen Perioden auch bei der kollektiven Rückstellung erkennbar zu bleiben, sollen die nötigen Mittel im richtigen Zeitpunkt tatsächlich zur Verfügung stehen.

Handelsrechtlich ist die kollektive Rückstellung soweit zulässig, als es der kaufmännischen Verkehrsauffassung entspricht. Die Grenze der kollektiven Rückstellung wird durch die allgemein anerkannten kaufmännischen Grundsätze gesteckt, indem durch die Kollektivbewertung weder das Vorsichtsprinzip noch das Imparitätsprinzip verletzt werden. Handelsrechtlich ist grundsätzlich auch nichts gegen die Gattungsrückstellung einzuwenden. Insofern als der statischen Betrachtungsweise handelsrechtlich mehr Gewicht beigelegt wird, kommt der Funktion der Rückstellung, Aufwand periodengerecht zu verteilen, nur sekundäre Bedeutung zu; in diesem Licht erscheint die Gattungsrückstellung handelsrechtlich weniger problematisch als in betriebswirtschaftlicher oder steuerlicher Sicht.

Aus den Steuergesetzen kann keine Pflicht zu kollektiven Rückstellungen, sondern höchstens ein Recht dazu abgeleitet werden. Gerade die Tatsache, dass die Bemessung der Rückstellung auf Schätzungen beruhen muss, lässt oft die Bildung individueller Rückstellungen als unnötigen Rechnungsaufwand erscheinen, da dadurch keine zusätzliche Genauigkeit im Rechnungsergebnis erreicht werden kann.

Es ist jedoch schwierig, eine generelle, eindeutige Begrenzung der kollektiven Rückstellung festzulegen. Das Problem liegt auch hier nicht bloss bei der Bildung, vielmehr bei der Auflösung der kollektiven Rückstellung, welcher steuerrechtlich ebenso wie betriebswirtschaftlich ein provisorisch-transitorischer Charakter zukommt (193). Verliert eine Rückstellung ihre geschäftsmässige Begründetheit und wird dennoch nicht aufgelöst, so entsteht eine steuerlich unzulässige Reserve. Eine kollektive Rückstellung darf steuerrechtlich deshalb nur dann geschaffen werden bzw. erhalten bleiben, wenn durch sie die effektiven Wertverhältnisse nicht intransparent und damit unkontrollierbar gemacht werden. Die möglichen Varianten der kollektiven Rückstellung sind daher für die steuerliche Erfolgsrechnung einzuschränken.

193 BGE 74 I 200.

Die Gruppenrückstellung, die bereits umschrieben wurde, muss auch für die steuerrechtliche Bewertung zugelassen werden, falls dadurch nicht der Bildung von stillen Reserven Vorschub geleistet wird. Auch in steuerlicher Sicht muss die Transparenz der Rückstellung gefordert werden. Nur ein transparenter Bilanzansatz gestattet eine in Zeitpunkt und Ausmass periodengerechte Bildung bzw. Auflösung von Rückstellungen. Dies bedeutet, dass der Heterogenität einer Gütergruppe mindestens bezüglich des in der Rückstellung berücksichtigten Risikos bzw. Aufwandes eine Grenze zu setzen ist. Heterogenität der Güterart verträgt sich mit der Forderung nach Transparenz der Rückstellung eher als die Heterogenität der Entwertungsgefahren bzw. der Aufwandarten.

Die Bildung von Gattungsrückstellungen ist steuerlich bedeutend problematischer. Sie ist betriebswirtschaftlich und steuerwirtschaftlich dann notwendig und sachgemäss, wenn ein Risiko bzw. ein Aufwand eindeutig in jeder Periode entsteht, aber nicht oder nur schematisch periodisiert werden kann (194).

Die Gattungsrückstellung scheint auf den ersten Blick im Widerspruch zu einem steuerlichen Hauptzweck der Rückstellung - der periodengerechten Aufwandverteilung - zu stehen. Da eine strenge Periodenabgrenzung insbesondere bei der Bemessung von Rückstellungen praktisch sehr schwer durchführbar ist (195) (196), erscheint es aber auch von der steuerlichen Praxis her sinnvoll, die Bildung einer weiterführbaren Gattungsrückstellung zuzulassen, falls die Umstände eine solche auch tatsächlich verlangen. In der Steuerpraxis werden denn auch Gattungsrückstellungen für die Debitoren- und Warenbewertung (197) zugelassen. In diesen Fällen handelt es

194 Steuerrechtlich sind Rückstellungen für Grossreparaturen beispielsweise im Kanton Zürich jährlich mit 1/2 % und bis zu 10 % zugelassen, Meier in: Steuerrevue 1968, S. 300.

195 Studer, S. 91.

196 Dazu lässt sich bemerken, dass auch die nach kantonaler Steuerrechtsprechung geltende Rückstellungspraxis ihrerseits oft auch zur Verletzung des steuerlichen Periodizitätsprinzips führt (Schmidlin in: Die schweizerische Aktiengesellschaft, 1958/59 S. 25).

197 Vgl. den für Debitoren zugelassenen 5 - 10 %-igen Einschlag und den Drittelseinschlag bei der Warenlagerbewertung.

sich um vorübergehend gedachte Wertberichtigungen und nicht um Rückstellungen im engeren Sinne, was jedoch in bezug auf den Bewertungsgegenstand keine Rolle spielt. Die Bildung einer Gattungsrückstellung darf steuerlich jedoch nicht zur Aeufnung unversteuerter Rücklagen führen. Dies kann nur dann vermieden werden, wenn die Rückstellung eine Transparenz aufweist, die die Zurechnung der einzelnen Rückstellungsteilbeträge zu den einzelnen Rechnungsperioden noch möglich macht. Der jährliche Rückstellungsbetrag muss steuerlich deshalb in seiner Höhe nachweisbar dem effektiven Jahresanteil der künftig anfallenden Ausgaben entsprechen.

Es ist somit bei der Bildung der Gattungsrückstellung darauf zu achten, dass das Güterkollektiv bezüglich Art und Ausmass der Entwertungsrisiken bzw. des Aufwandes im Hinblick auf die einzelnen Gütereinheiten möglichst homogen ist; nur so kann eine unkontrollierbare Anhäufung von Rückstellungsbeträgen, die weder Zweck- noch Objekt-gebunden sind, vermieden werden.

Beispiel: relativ 'homogenes' Kollektiv:

Zusammenfassung verschiedener Güter, für die in verschiedenen Zeitabständen eine gemeinsame Grossrevision erfolgt.

relativ 'heterogenes' Kollektiv:

Zusammenfassung verschiedener Güter, die teils der technischen Entwicklung wegen einer drohenden Werteinbusse ausgesetzt sind, teils den Revisionsaufwand des betreffenden Jahres verursachen, der erst später zur Ausgabe führen wird.

3. Abschnitt: Wahl des Bewertungsgegenstandes in Einzelfällen

1. Der Bewertungsgegenstand bei Liegenschaftsvermögen

Das hauptsächliche Problem der Wahl des Bewertungsgegenstandes besteht beim Liegenschaftsvermögen in der kollektiven Abschreibung. Dabei ist insbesondere die Frage von Bedeutung, ob es betriebswirtschaftlich zweckmässig und handelsrechtlich, steuerwirtschaftlich sowie steuerrechtlich zulässig sei, dass mehrere Teile des Liegenschaftsvermögens wie z.B. Boden und Gebäude gemeinsam abgeschrieben werden.

1.1. Begriff, Wesen und rechtliche Bestimmungen

Unter dem allgemeinen Begriff 'Liegenschaftsvermögen' sind wirtschaftlich verschiedene Güterarten mit verschiedenem Verwendungszweck und mit ebenso verschiedener Wertentwicklung zusammengefasst. Die Hauptkategorien von Gütern, die in diesem Begriff enthalten sind, sind Boden, Gebäude und die mit diesen fest "verbundenen" Anlagen. Diese Kategorien sind für die sachgemässe Bewertung nach den massgebenden Bewertungskriterien weiter zu unterteilen:

Boden	Bebautes Gelände
	Reservegelände
	Lagergelände
	Versuchsgelände
	Landw. genutztes Gelände
	etc.
Gebäude	Fabrikgebäude
	Lagergebäude
	Bürogebäude
	Verkaufsläden
	Werkwohnungen
	Garagen
	Versuchsbauten
	Renditenhäuser
	etc.
Anlagen	Produktion
	Klimatisierung
	Transport (feste Transportanlagen)
	Beleuchtung
	Komfort und Hygiene
	etc.

Zivilrechtlich (198) wird die Liegenschaft als "Grundstück" bezeichnet und als eine sachenrechtliche Einheit betrachtet. Das schweizerische Obligationenrecht bestimmt dagegen in den Bewertungsvorschriften für Anlagevermögen in Art. 665 Abs. 1, dass 'die dauernd dem Betrieb dienenden Anlagen (wie Grundstücke, Gebäude, Kraftanlagen, Maschinen, Transportmittel, Werkzeuge und Mobiliar)' höchstens zu den Anschaffungs- oder Herstellungskosten in die Bilanz eingestellt werden dürfen, unter Abzug der den Umständen angemessenen Abschreibungen.

Unter dem Begriff des Liegenschaftsvermögens können handelsrechtlich insbesondere die 4 erstgenannten Güterkategorien verstanden werden. Zu den 'Kraftanlagen', 'Maschinen'(sowie festeingebauten 'Transportmitteln' (z.B. Personen- und Güteraufzüge, Förderbänder etc.)) dürfen nur die fest verbundenen Anlagen gezählt werden. Bedeutsam ist, dass Grundstücke und Gebäude einzeln im Gesetzestext aufgeführt werden. Dies darf als Hinweis darauf gedeutet werden, dass der Handelsgesetzgeber bewertungsmässig nicht an eine Sacheinheit "Boden und Gebäude" (sowie der fest verbundenen Anlagen) gedacht hat und somit eine getrennte Bewertung dieser Vermögensgüter vorgenommen wissen wollte. Diese Aufgliederung der Güterkategorien ist jedoch nur im Sinne einer Mindestaufteilung des Liegenschaftsvermögens zu verstehen.

Im Wehrsteuerrecht (199) wird für das Liegenschaftenvermögen der Begriff "Grundstück" verwendet. Der Gesetzgeber lässt aber die Interpretation dieses Begriffes hinsichtlich des Bewertungsgegenstandes offen.

198 Art. 655 und Art. 667. ZGB

199 Der Begriff wird allerdings im Zusammenhang mit der Vermögenssteuer natürlicher Personen verwendet (WStB Art. 31, Abs. 3). Dieser wehrsteuerliche Begriff des Grundstücks stützt auf den zivilrechtlichen Begriff gemäss ZGB Art. 655 Abs. 2, Ziffern 1, 2 und 3 ab.

1.2. Der Grundsatz der Einzelbewertung

Bei den Gegenständen des Liegenschaftsvermögens handelt es sich um wertmässig sehr bedeutsame Güter, die zudem - soweit es sich um abnutzbare Güter handelt - eine langfristige Aufwandverteilung erfordern. Deshalb spielt ihre Bewertung eine wichtige Rolle in der Vermögensaufstellung der Unternehmung und hat ihre Abschreibung einen bedeutenden Finanzierungseffekt (200). Wegen dieser hohen Bedeutung der im Liegenschaftskonto erfassten Güter steht die Forderung nach Einzelbewertung im Vordergrund. Diese Güter sind aufgrund ihrer wertmässigen Selbständigkeit getrennt zu bewerten.

Die steuerwirtschaftliche und steuerrechtliche Forderung nach möglichst genauer Feststellung des Periodenerfolges (201) macht eine Bewertung und damit eine Abschreibung nötig, die dem wahren Wertverlauf der Güter des Anlagevermögens entspricht. Dies verlangt eine Einzelbewertung, die nach den aus dem steuerlichen Bewertungszweck abgeleiteten Kriterien erfolgt. Auch nach Blumenstein (202) ist bei der Bewertung des Anlagevermögens generell der individuellen Beschaffenheit der Güter Rechnung zu tragen.

1.3. Die Bildung der Bewertungseinheit

Für die Bildung der Bewertungseinheit sind die früher dargelegten Kriterien massgebend. Aus betriebswirtschaftlicher Sicht gehören diejenigen Teile des Liegenschaftsvermögens, die hinsichtlich der Güterart, des Verwendungszwecks, der Nutzungsdauer und der Drittbeeinflussbarkeit Uebereinstimmung aufweisen, zur gleichen Bewertungseinheit. Deshalb müssen Boden, Gebäude und Anlagen prinzipiell verschiedene Bewertungseinheiten bilden. Ferner sind diese Güterkategorien u.U. noch weiter zu unterteilen. Nach dem

200 Ganz, S. 46.

201 Blumer/Graf, S. 353 und Studer, S. 91.

202 Blumenstein, System, S. 195.

Bewertungszweck ist die Bewertungseinheit bei Liegenschaftsvermögen handelsrechtlich und steuerrechtlich nach Güterart, Verwendungszweck, Nutzungsdauer (203), externer Beeinflussbarkeit durch Dritte und nach Anschaffungs- oder Herstellungskostenwert abzugrenzen (204). Für die Bildung der Bewertungseinheit ist die wertmässige Trennbarkeit oder Verbundenheit eines Gutes massgebend. Das bedeutet, dass Boden, Gebäude und feste Anlagen niemals in einer einzigen Bewertungseinheit zusammengefasst werden dürfen.

Für die Bestimmung der steuerrechtlichen Bewertungseinheit, deren Umschreibung das Steuergesetz offen lässt, ist die steuerwirtschaftliche Betrachtungsweise massgebend, wie sie von Känzig (205) formuliert wird:

"Im Steuerrecht wird für die Umschreibung der Bewertungseinheit weniger auf die zivilrechtlichen Kriterien abgestellt als darauf, was ein selbständig bewertbares Wirtschaftsgut ist. Steuerrechtlich ist jedes Wirtschaftsgut, das für die steuerliche Erfolgsrechnung im Hinblick auf seine besonderen wirtschaftlichen Eigenschaften und seine besonderen betrieblichen Funktionen mit Vorteil als Einheit betrachtet wird, als Bewertungsgegenstand zu

203 Zur Frage der Ermittlung der Nutzungsdauer von Gütern des Liegenschaftsvermögens vgl. insbesondere Hägi, Bewertung von Liegenschaften' 1957, S. 114 ff.

204 Kein Merkmal der wertmässigen Selbständigkeit und somit der Abgrenzung der Bewertungseinheit bei Liegenschaften stellt m.E. die 'physische Trennbarkeit oder Verbundenheit' dar, wie das in der deutschen Steuerrechtsliteratur etwa zur Diskussion gestellt wird. Vgl. dazu Hanraths, S. 68. 'Für die Selbständigkeit eines Wirtschaftsgutes im bilanzsteuerlichen Sinne ist m.E. nicht so sehr ausschlaggebend, ob eine körperliche Verbindung gelöst werden kann oder nicht, sondern vielmehr, ob eine wertmässige Trennung vorgenommen werden kann. Unbestritten ist jedoch, dass Grundstücke und Gebäude wertmässig getrennt werden können...'. Und ebenda: 'Auch im Falle einer Betriebsvorrichtung, die mit einem Gebäude fest und untrennbar verbunden ist, kommt niemand auf den Gedanken, die Existenz zweier selbständiger Wirtschaftsgüter zu leugnen'.

Der Begriff 'selbständiges Wirtschaftsgut' meint hier die kleinste, einer individuellen Bewertung zugängliche Einheit, also das gleiche, was in dieser Arbeit als Bewertungseinheit bezeichnet wird.

205 Känzig, Einzelbewertung, S. 383 und 384.

behandeln. Dies trifft bei einem Fabrikgebäude beispielsweise für die eingebauten Maschinen, für die Aufzüge und für die übrigen mit dem Gebäude fest verbundenen, klar abgrenzbaren Einrichtungen zu, die eine wesentlich kürzere Nutzungsdauer als das Gebäude haben. Diese mehr unternehmungswirtschaftlich als handelsrechtlich orientierte Umschreibung der Bewertungseinheit ist steuerrechtlich in Ordnung, solange die sich daraus ergebenden Bilanzansätze nicht gegen die aktienrechtlich vorgeschriebenen Höchstansätze verstossen".

1.4. Die kollektive Bewertung

Bei den Gütern des Liegenschaftenvermögens handelt es sich um wertmässig relativ bedeutsame Güter, die keine Fungibilität untereinander aufweisen und die ferner - soweit sie verschiedenen Güter-Unterkategorien zugehören - unterschiedlichen Verwendungszwecken dienen. Die Bildung eines Bewertungskollektivs mit derart verschiedenartigen Gütern muss demnach betriebswirtschaftlich, handelsrechtlich, steuerwirtschaftlich und steuerrechtlich als unsachgemäss beurteilt werden. Dennoch scheint in der Praxis hierüber keine Einstimmigkeit zu herrschen. Deshalb soll hier insbesondere die umstrittene Frage der Wertkompensation anlässlich der Abschreibung auf Liegenschaften näher betrachtet werden.

1.41. Problemstellung

In der Steuerrechtslehre und Steuerrechtsprechung herrscht Uneinigkeit darüber, ob eine Abschreibung auf Gebäude steuerrechtlich zugelassen werden muss, wenn eine mindestens gleich grosse dauernde Wertsteigerung auf dem Grund und Boden stattgefunden hat. Mit andern Worten ist man sich uneinig darüber, welches Gut den Gegenstand der Bewertung - hier der Abschreibung - bei Liegenschaften darstellt.

So beurteilt beispielsweise das Bundesgericht für die Einkommensteuer im Entscheid vom 23.9.1960 (206) die Gebäudeabschreibung

206 BGE 86 I 235.

wegen Abbruchs alter Geschäftsgebäude als ungerechtfertigt, da die durch die Vernichtung des Gebäudes eingetretene Wertverminderung durch die im Verlauf der Zeit erfolgte Vermehrung des Bodenwertes ausgeglichen werde. Diese Beurteilung erfolgt insbesondere unter Hinweis darauf, dass eine Abschreibung nur eine effektive Wertminderung ausgleichen soll und Grund und Boden zusammen gar keine Werteinbusse erlitten haben. Grundstücke werden somit vom Bundesgericht als Bewertungseinheit behandelt mit der Begründung, dass Boden und Gebäude in einem einzigen Bilanzposten ausgewiesen würden und auch zivilrechtlich eine Einheit darstellten.

Genau das Gegenteil entschied das Verwaltungsgericht des Kantons Zürich im Urteil vom 25.10.1960 (207) im Fall von Miethäusern einer Baugenossenschaft. Abschreibungen seien auch dann zuzulassen, wenn die Entwertung der Gebäulichkeiten ganz oder teilweise durch die steigenden Bodenpreise aufgefangen werden. Begründet wird dieses Urteil einerseits damit, dass Boden und Gebäude zwei verschiedene Abschreibungsobjekte darstellen, ungeachtet der Tatsache, dass sie in ein und demselben Konto ausgewiesen werden. Es sei auch unerheblich, dass zivilrechtlich das Eigentum Grund und Boden umfasst (208). Diese Trennung in Boden und Gebäude sei aus dem Wesen der Abschreibung abzuleiten. Zudem dränge sich eine getrennte Bewertung deshalb auf, weil durch eine Kompensation der Wertminderung des Gebäudes mit der Wertsteigerung des Bodens ein noch nicht realisierter Ertrag besteuert werde, was offensichtlich dem geltenden Steuerrecht widerspreche.

Das Problem liegt also in der Frage, ob eine Wertkompensation im Falle der Abschreibung von bebauten Grundstücken betriebswirtschaftlich und steuerwirtschaftlich als sachgemäss sowie handels- und steuerrechtlich als richtig zu betrachten ist.

207 RB 1960 N 38.

208 ZGB Art. 667 Abs. 2 unter Vorbehalt von ZGB Art. 671 ff.

1.42. Beurteilung

Grundsätzlich ist zunächst klarzustellen, dass es sich bei der Zusammenfassung von Boden und Gebäude bewertungsmässig um ein Bewertungskollektiv und niemals um eine Bewertungseinheit im definierten Sinn handelt. Die beiden Güter sind in ihrer Beschaffenheit, in ihrer Nutzungsdauer, in der externen Beeinflussbarkeit ihres Wertes sowie im betrieblichen Verwendungszweck verschieden. Die Feststellung, dass es sich um zwei verschiedene Bewertungseinheiten handelt, gilt betriebswirtschaftlich, handelsrechtlich, steuerwirtschaftlich und steuerrechtlich. Somit geht es bei der weiteren Beurteilung des vorliegenden Tatbestandes um die Frage, ob und inwiefern eine Kollektivbewertung aus der Sicht der Betriebswirtschaftslehre, des Handelsrechts, der Steuerwirtschaftslehre und des Steuerrechts zweckmässig resp. sachgemäss ist.

1.42.1. Betriebswirtschaftliche Beurteilung

Betriebswirtschaftlich handelt es sich bei Boden und Gebäude um vollständig verschiedene Bewertungseinheiten, die als getrennte Bewertungsgegenstände zu behandeln sind. Betriebswirtschaftlich ist einer Wertminderung auf einem Gut Rechnung zu tragen, und zwar unabhängig davon, ob auf einem anderen Gut eine Wertsteigerung eingetreten ist. Gegen eine kollektive Abschreibung im Sinne einer Wertkompensation ist einzuwenden, dass die Wertminderung auf einem Vermögensgut in der Erfolgsrechnung stets voll zur Geltung zu bringen ist, weil nur dadurch die erwünschte Kapitalfreisetzungswirkung eintreten kann. Eine Wertkompensation muss aus betriebswirtschaftlicher Sicht entschieden abgelehnt werden.

1.42.2. Handelsrechtliche Beurteilung

Da es sich um zwei verschiedene Bewertungsobjekte handelt, kommt handelsrechtlich eine kollektive Abschreibung im Sinne einer Wertkompensation von Wertsteigerungen mit Wertminderungen nicht in Frage. Dies verbietet das handelsrechtliche Imparitätsprinzip. Danach besteht die Pflicht zur Abschreibung auf jeder Bewertungseinheit, die eine Wertminderung erfahren hat. Die Pflicht zur Abschreibung wird auch von Schucany betont (209).

Eine Wertkompensation kommt also nur in Frage, wenn es sich nicht um zwei verschiedene Güter, sondern um ein- und dasselbe Bewertungsobjekt handelt, bei dessen unselbständigen Teilen eine gegenläufige Wertentwicklung aufgetreten ist.

Ob es sich handelsrechtlich um ein einziges Gut oder um zwei verschiedene Güter im Sinne der Bilanzbewertung handelt, ist nach kaufmännischer Verkehrsauffassung zu beurteilen. Nun sind aber die in einem Liegenschaftenkonto allenfalls vereinigten Boden und Gebäude nach kaufmännischen Gesichtspunkten Bewertungseinzelgüter, mit unterschiedlichem Entwertungsverlauf (Boden ist nicht abnutzbar, Gebäude ist abnutzbar), unterschiedlicher Nutzungsdauer und unterschiedlicher stofflicher Beschaffenheit. Demgegenüber tritt die Tatsache, dass Boden und Gebäude sachenrechtlich eine Einheit bilden, in den Hintergrund.

Es muss somit festgehalten werden, dass es sich bei Boden und Gebäude handelsrechtlich um zwei verschiedene Bewertungseinheiten handelt, die nicht zum Zweck der Wertkompensation zu einem Bewertungskollektiv zusammengefasst werden dürfen. Völlig verfehlt wäre die Behauptung, dass aus Gründen der Substanzerhaltung eine solche Wertkompensation vorgenommen werden könne, weil die Anlagensubstanz in Tat und Wahrheit insgesamt konstant bleibe. Dagegen ist einzuwenden, dass durch Preisveränderungen bedingte Wertzunahmen in der Substanzerhaltungsrechnung keine Erträge sind, zudem

209 Schucany, Kommentar zu Art. 665 N 2 OR.

handelt es sich bei der Handelsbilanz um eine Nominalkapitalrechnung.

Zusammenfassend kann erklärt werden, dass eine getrennte, individuelle Bewertung der im Liegenschaftenkonto vereinigten Boden- und Gebäudewerte handelsrechtlich geboten ist und eine Wertkompensation nicht als zulässig betrachtet werden kann.

1.42.3. Steuerwirtschaftliche Beurteilung

Da eine Wertkompensation weder betriebswirtschaftlich sachgemäss noch handelsrechtlich zulässig ist, muss sie auch aus steuerwirtschaftlicher Sicht abgelehnt werden. Eine steuerwirtschaftlich richtige Bewertung erfordert eine der effektiven Wertminderung entsprechende Abschreibung auf dem Gebäude als einem Bewertungs-Einzelgut.

Aus der steuerwirtschaftlichen Beurteilung sowie aus der Tatsache, dass das Steuerrecht über den Bewertungsgegenstand bei Liegenschaften keine Vorschrift enthält, folgt, dass die Einzelbewertung - und damit die Ablehnung der Wertkompensation - auch steuerrechtlich als richtig zu gelten hat.

1.42.4. Steuerrechtliche Beurteilung

Da der Steuergesetzgeber die Festlegung des Bewertungsgegenstandes bei Liegenschaften offen lässt, muss die steuerwirtschaftliche Betrachtungsweise auch steuerrechtlich als richtig gelten. Somit handelt es sich auch steuerrechtlich um völlig verschiedene Bewertungseinheiten. Eine Wertkompensation ist auch steuerrechtlich auszuschliessen. Die Steuerpraxis müsste eigentlich den steuerwirtschaftlichen Ueberlegungen folgen. Wie bereits eingangs erwähnt, ist jedoch die bundesgerichtliche und kantonale Rechtsprechung bezüglich dieser Frage uneinheitlich. In der Praxis stellt sich das Problem vor allem in zwei Fällen: bei der Abschreibung von bebauten Grundstücken (Boden und Gebäude) und bei der Abschreibung von Gebäuden und den mit diesen fest verbundenen Anlagen.

1.42.41. Bei bebauten Grundstücken

1.42.41.1. Verschiedene Argumente

In der bundesgerichtlichen Rechtsprechung sind im Fall einer vom Steuerpflichtigen (AG) auf Wohngebäude vorgenommenen Abschreibung (210) Boden und Gebäude als eine Bewertungseinheit behandelt worden. Folgerichtig wird argumentiert, dass auf dieser Bewertungseinheit Abschreibungen steuerrechtlich nur dann zulässig seien, wenn auf ihr eine Wertminderung eingetreten sei, was bei Vorliegen einer nachweisbaren, dauerhaften und relativ bedeutenden Steigerung des Bodenwertes nicht zutreffe.

In diesem Urteil wird anerkannt, dass zu einer Aufwertung von Aktiven prinzipiell nur der Steuerpflichtige selbst berechtigt ist. Indessen wird angeführt, es sei der Veranlagungsbehörde nicht verwehrt, im Moment, in dem der Steuerpflichtige eine Wertkorrektur des Buchwertes im Sinne einer Abschreibung vornehme, auch den Wertsteigerungen (plus-values) im Ausmass, in dem sie die eingetretene Wertminderung ausgleichen, Rechnung zu tragen (211).

210 BGE in Archiv 26, S. 448.

211 Archiv 26, S. 448 f.: "La condition d'un tel amortissement, on l'a montré, serait que les immeubles de la recourante subissent une dépréciation matérielle progressive par l'usage et le vieillissement. Cependant, une telle dépréciation ne justifierait aucun amortissement si elle était compensée par une plus-value qui, comme elle (Archives vol. 23, p. 34, consid. 1 i.f.), apparaîtrait non pas accidentelle, passagère et négligeable, mais au contraire durable et relativement importante. Cette plus-value ne saurait être ignoré par le fisc: elle supprimerait la condition essentielle à laquelle la loi subordonne tout amortissement a savoir que la valeur de la chose ait diminué pendant la période de calcul que la dépréciation soit éstimée directement ou à forfait, peu importe.
A la vérité, le contribuable, lorsqu'il est astreint à tenir des livres, n'est pas obligé de porter en compte les augmentations de valeur survenues pendant l'exercice, ce qui accroitrait son bénéfice imposable. S'il y renonce, il ne sera taxé sur la plus-value qu'au moment où il l'aura réalisé. Cependant, lorsqu'il allègue une dépréciation à l'appui d'un amortissement, il procède lui-même à une nouvelle estimation, à un réajustement de la valeur comptable. Le système légal ne s'oppose pas alors à ce que l'administration tienne compte aussi des plus-values, dans la mesure où elles compensent la dépreciation survenue au cours de l'exercice. Elle ne saurait cependant aller au-delà et prendre occasion d'une reprise d'amortissement pour augmenter la valeur comptable, faisant ainsi apparaître un bénéfice supplémentaire."

In einem anderen Urteil des Bundesgerichtes (212) wird die Abschreibung des Restwertes eines abgerissenen Geschäftsgebäudes als geschäftsmässig nicht begründet abgelehnt; der auf den Abbruch zurückzuführenden Wertminderung steht eine dauernde Wertvermehrung auf Grund und Boden gegenüber.

Boden und Gebäude werden als eine Bewertungseinheit behandelt, indem behauptet wird, dass der die 'Liegenschaften als Gesamtheit umfassende Bilanzposten' durch den Abbruch keine Wertminderung erfahren habe, die durch eine Abschreibung auszugleichen wäre. Die damit durch den Fiskus erfolgte Aufwertung des Bodens wird damit begründet, dass der Steuerpflichtige selbst zu einer neuen Bewertung dieses Bilanzpostens geschritten sei (213).

Hauptargument der bundesgerichtlichen Erwägungen ist stets die Annahme, dass es sich bei Boden und Gebäude bewertungsmässig um eine Einheit handle. Dies wird damit begründet, dass Boden und Gebäude auch zivilrechtlich eine 'Einheit' bildeten (ZGB Art. 655 und Art. 667) (214). Hier geht es aber um eine reine Bewertungsfrage. Deshalb muss das Vorliegen einer 'Einheit' vom Standpunkt der Bewertung und nicht vom Standpunkt des Sachenrechts beurteilt werden. Das weitere Argument, dass - in den vom Bundesgericht beurteilten Fällen - Boden und Gebäude in einem einzigen Konto aufgeführt wurden, ist natürlich für die Beurteilung der vorliegenden Frage belanglos; es handelt sich um eine bloss buchtechnische Gegebenheit, die zudem rein zufällig ist (215).

212 BGE 86 I 235, Archiv 30, S. 36.

213 Vgl. Argumentation in Archiv 26, S. 448, wie sie vorstehend zitiert wurde.

214 BGE 86 I 235, Archiv 30, S. 36.

215 Zudem würde das Abstellen auf die kontenmässige Verbuchung zu einer rechtsungleichen Behandlung führen, da dann je nach Kontenführung Abschreibungen zugelassen bzw. verweigert würden (vgl. auch ZBl, Bd. 61, 1960, S. 265). Vgl. ferner RB ZH 1960 N 38 und Entscheid der Steuerrekurskommission Aargau in ZBl, Bd. 70, 1969, S. 264. In der Literatur gehen beispielsweise darauf ein: Albrecht/Schärrer, Der Reingewinn, S. 75.

Dass die These einer 'Einheit' im Sinne der Bilanzbewertung betriebswirtschaftlich, handelsrechtlich, steuerwirtschaftlich und steuerrechtlich nicht haltbar ist, haben wir in den vorangehenden Ausführungen gezeigt. Dieser Ansicht sind auch verschiedene kantonale Steuerjustizbehörden, wie dies in verschiedenen kantonalen Entscheiden zum Ausdruck kommt (216). Deshalb kann ein Gebäude, wenn es aus Gründen, die mit dem Geschäftsbetrieb in Zusammenhang stehen, abgebrochen oder nutzlos wird, in allen Fällen vollständig abgeschrieben werden.

Die schweizerische Literatur (217) äussert sich meist ablehnend über die bundesgerichtliche Auffassung, wonach Boden und Gebäude als eine Einheit zu bewerten sind (218). Nach Känzig ist zum Zwecke der Bewertung 'das Grundstück (ZGB Art. 655) in Grund und Boden und Gebäude, das Gebäude in Bauwerk und wesentliche Bestandteile (ZGB Art. 642: eingebaute Maschinen, Leitungen, Klimaanlagen usw.) aufzugliedern' (219). Diese bewertungsmässige Trennung wird wie

216 Entscheid der kantonalen Rekurskommission Bern in: Monatsschrift, Bd. 49, 1951, S. 226, Entscheid des Zürcher Verwaltungsgerichts in RB ZH 1960 N 38, Entscheid der kantonalen Steuerrekurskommission Aargau in ZBl, Bd. 70, 1969, S. 264.

217 Wenn in der deutschen Steuerrechtsprechung mit der sogenannten Gruppen- oder Gruppenwerttheorie gefordert wird, dass für die ertragssteuerliche Bewertung Grundstück und aufstehendes Gebäude als Einheit zu betrachten sind, so ist dies auf die Anwendung der Teilwerttheorie zurückzuführen, die für die schweizerischen Verhältnisse nicht von Belang sein kann. S. 24.

218 Albrecht/Schärrer, Der Reingewinn der Unternehmung im Bundessteuerrecht, S. 79: '... der Wert des Grund und Bodens darf nicht dem Wert des Gebäudes zugerechnet werden, auch wenn beide Werte zusammen in den Büchern der Unternehmung nur in einem Posten aufgeführt sind'. Vgl. ferner Lenhard, S. 88 und S. 137.

219 Kommentar Känzig WStB Art. 49 N 130. Vgl. ferner Ergänzungsbände 2. Auflage zum Kommentar Känzig WStB Art. 49 Noten 130 und 162. Die gleiche Meinung wird im Kommentar Reimann/Zuppinger/Schärrer § 19 N 177, 229 und 232 und im Kommentar Grüninger/Studer, S. 79 vertreten. Ferner vgl. auch Isler, Internationale Probleme der ertragssteuerlichen Abschreibung und Bewertung von Anlagevermögen in: Steuer Revue 1964, S. 316/317.

folgt begründet:

> "Da steuerrechtlich für die Umschreibung der Bewertungseinheiten die Beschaffenheit und die Bedeutung der einzelnen Wirtschaftsgüter für die Unternehmung und für deren Erfolgsrechnung massgebend sind, müssen die bebauten Grundstücke mindestens in zwei Bewertungseinheiten aufgeteilt werden, in Grund und Boden einerseits und in das Gebäude anderseits. Die wirtschaftlich verschiedene Bedeutung dieser beiden Wirtschaftsgüter besteht darin, dass der Grund und Boden eine nicht abnutzbare Anlage ist, während das Gebäude wegen der betrieblichen Nutzung und der zeitlichen Abnutzung an Wert verliert und deshalb sukzessive abgeschrieben werden muss." (220)

1.42.41.2. Zusammenfassende Beurteilung

Zunächst ist festzuhalten, dass es sich bei Boden und Gebäude auch steuerrechtlich gesehen nicht um eine Bewertungseinheit handelt.

Weil es sich um zwei selbständige Bewertungseinheiten handelt und die beiden Bewertungseinheiten eine hohe relative Bedeutung für die Unternehmung und die Unternehmungsbewertung aufweisen, ist die Bildung eines Bewertungskollektivs für beide Güter auszuschliessen.

Würde eine kollektive Bewertung im Sinne der Wertkompensation vorgenommen, so würde

1. gegen das Imparitätsprinzip,
2. gegen das Realisationsprinzip,
3. gegen das Periodizitätsprinzip, und
4. gegen den Grundsatz, dass Aufwertungen nur durch den Steuerpflichtigen selbst vorgenommen werden dürfen, verstossen.

Durch eine fiskalisch erzwungene Wertkompensation wird der Steuerpflichtige um eine geschäftsmässig begründete und damit nach WStB Art. 49, 1, lit. c zulässige Abschreibung gebracht.

220 Känzig, Einzelbewertung, S. 385.

Dem Boden einerseits und den Gebäuden andererseits ist von Natur aus ein unterschiedlicher Wertstatus eigen. Die individuelle Wertentwicklung der beiden Güter ist ganz verschieden. Diesem Umstand ist durch getrennte steuerliche Abschreibung Rechnung zu tragen (221). Konkret heisst das, dass die Steuerbehörden eine Abschreibung des Liegenschaftenkontos bis auf den Anschaffungswert bzw. den höheren oder niedrigeren Steuerbilanzwert des Bodens zulassen müssen (222).

Die Abschreibungen dürfen nur vom Gebäudewert der Liegenschaftskonti vorgenommen werden. Ist der Bodenwert nicht mehr feststellbar, so wird später in der Regel nach Massgabe des amtlichen Schätzungswertes geschlüsselt (223).

1.42.42. Bei Gebäuden und fest verbundenen Anlagen

Die gleichen Ueberlegungen wie für Boden und Gebäude gelten grundsätzlich auch für den Fall der Wertkompensation zwischen Gebäude und Anlagen. Allerdings ist hier eine generelle bewertungsmässige Trennung nicht am Platz. Es ist von Fall zu Fall für oder gegen eine Trennung zu entscheiden, je nach dem, ob Uebereinstimmung in den für die Wertbestimmung massgebenden Faktoren gegeben ist oder nicht. 'Nach handels- und steuerrechtlicher Auffassung sind mit Bauten verbundene Betriebseinrichtungen dann besonders zu bewerten, wenn ihre voraussichtliche Nutzungsdauer nicht mit derjenigen des Gebäudes selbst zusammenfällt' (224).

221 Vgl. dazu für das deutsche Steuerrecht Bühler/Scherpf, S. 463/464.

222 Der Bodenwert als Abschreibungsgrenze wird auch in verschiedenen Urteilen hervorgehoben, so in Archiv 19, S. 25, im Fall einer Hotelliegenschaft; Archiv 12, S. 324 im Fall eines landwirtschaftlichen Grundstücks; Entscheid der KRK Bern vom 26.12.1950, Berner Monatsschrift 49, S. 226.

223 Lenhard, S. 137: Setzt sich beispielsweise dieser Wert zu 30 % aus Boden- und 70 % aus Gebäudewert zusammen, muss der gesamte Buchwert der Liegenschaft im Verhältnis 3:7 aufgeteilt werden; auf dem Wertanteil des Gebäudes kann abgeschrieben werden.

224 Albrecht/Schärrer, S. 80.

Känzig führt dazu aus (225):

> "Für die steuerliche Gewinnermittlung genügt die Aufteilung des bebauten Grundstückes in "Grund und Boden" und in "Gebäude" nicht. Alle Bestandteile des Gebäudes, deren Nutzungsdauer kürzer ist als diejenige des Gebäudes und die vom Gebäude klar abgegrenzt werden können, müssen an und für sich als selbständige Bewertungseinheiten betrachtet und behandelt werden. Für jeden Gebäudebestandteil ist also grundsätzlich eine besondere Bewertung vorzunehmen und eine eigene Abschreibungstabelle zu erstellen."

Dabei ist es jedoch nicht immer leicht, 'Gebäude' und 'feste Anlage' voneinander klar zu trennen (226), wie etwa bei Rolltreppen, Beleuchtungs- und Klimatisierungsanlagen u.a.m. So sind z.B. die in einem für die Obstlagerung bestimmten Gebäude notwendigen Klimaanlagen durch die Lagertechnik mit dem Gebäude oft derart verbunden, dass beide Wertträger (Klimaanlage und Lagergebäude) völlig aufeinander abgestimmt sein müssen. Die technische Abnutzung

225 Känzig, Einzelbewertung, S. 386 f. Weiter führt Känzig aus: "In der Praxis wählen allerdings die schweizerischen Veranlagungsbehörden häufig den Weg, dass sie für die Gebäude und deren Bestandteile vorerst einmal eine Einzelbewertung vornehmen, sodann unter Berücksichtigung der verschiedenen Nutzungsdauer des Gebäudes und der Bestandteile das gewogene Mittel der Wertverminderungen berechnen und den so ermittelten Abschreibungssatz auf die Anschaffungs- und Herstellungskosten bzw. den Buchwert des ganzen Gebäudes anwenden. Im Grunde genommen handelt es sich hier nicht um eine Gesamtbewertung, sondern lediglich um eine Abart der Einzelbewertung. Dies zeigt sich vor allem darin, dass bei Neuanschaffung von Gebäudebestandteilen die durchschnittliche Nutzungsdauer des Gebäudes unter Umständen neu festgestellt und der gewogene Abschreibungssatz neu festgesetzt werden muss." S. 387, Känzig, Einzelbewertung.

226 Auf die Frage der Abgrenzung zwischen 'Gebäude' und 'Betriebsvorrichtung' wird im deutschen Steuerrecht näher eingegangen. Gestützt auf den in § 50 Abs. 1, Satz 1 des Bewertungsgesetzes festgehaltenen Grundsatz, dass 'Gebäude' zum Grundvermögen gehören, wird der Gebäudebegriff im Ländererlass vom 28.3.1960 wie folgt umschrieben (vgl. Hanraths, S. 74 und die dort zitierten BFH- und RFH-Urteile): 'Ein Gebäude ist ein Bauwerk auf eigenem oder fremden Grund und Boden, das Menschen oder Sachen durch räumliche Umschliessung Schutz gegen äussere Einflüsse gewährt, den Aufenthalt von Menschen gestattet, fest mit dem Grund und Boden verbunden, von einiger Beständigkeit und standfest ist.' Damit wird auch bestimmt, was als Betriebsvorrichtung zu betrachten ist (BFH vom 24.2.1961 BStBl III S. 228).

sowie die Entwicklung der Lagertechnik bewirken eine gleichlaufende Entwertung von Gebäude und Anlage; im Verwendungszweck sind beide Güter sowieso aufs engste miteinander verbunden. Eine Behandlung der beiden Wertträger als Bewertungseinheit mag sich hier rechtfertigen lassen.

Anders liegen die Verhältnisse bei Betriebsanlagen, die zwar fest mit dem Gebäude verbunden sind (fest installierte maschinelle Anlagen), die jedoch gemäss den früher ermittelten Kriterien eigene wertmässige Selbständigkeit aufweisen. Diese Situation liegt beispielsweise vor bei Waschmaschinen, die in einem Gebäude zwar fest installiert sind, deren Nutzungsdauer jedoch unstreitig viel geringer ist als die Nutzungsdauer der Baute (227). In vielen Fällen weicht nicht nur die Nutzungsdauer der Betriebsanlage von derjenigen des Gebäudes ab, sondern ist auch die alternative Verwendbarkeit unterschiedlich; die Verwendbarkeit der Räume ist meist vielseitiger als diejenige der Betriebsanlagen.

Es ist also wiederum von Fall zu Fall festzustellen, ob ein Vermögensgegenstand wertmässig ein selbständiges Wirtschaftsgut oder nur Bestandteil eines Wirtschaftsgutes ist.

227 Zu diesem Fall liegt folgender Entscheid des Zürcher Verwaltungsgerichts in RB ZH 1960 N 39 vor: 'Die Nutzungsdauer der von der Pflichtigen, einer Baugenossenschaft, in ihren Gebäuden installierten Waschmaschinen ist unstreitig viel geringer als die Gebäudenutzungsdauer. Es ist daher unhaltbar, den Aufwand für die Waschmaschinen auf die Nutzungsdauer der Gebäude zu verteilen, um daraus die zulässige jährliche Abschreibungsquote zu ermitteln. Ob die Waschmaschinen sachenrechtlich als Bestandteil oder Zugehör der Liegenschaften zu qualifizieren seien, ist in diesem Zusammenhang unerheblich.'

2. Der Bewertungsgegenstand bei mobilem Anlagevermögen

Das Hauptproblem der Anlagenbewertung besteht in der Abschreibung. Durch die Abschreibung wird der bilanzmässige Restwert des abnutzbaren Anlagevermögens festgelegt und zugleich der Periodenerfolg um den periodisierten Wertverzehr auf diesen Anlagegegenständen vermindert. Die Frage nach dem Bewertungsgegenstand beim mobilen Anlagevermögen tritt im wesentlichen im Zusammenhang mit der kollektiven Abschreibung auf.

2.1. Begriff, Wesen und rechtliche Bestimmungen

Der Aktivposten des mobilen Anlagevermögens umfasst alle diejenigen beweglichen Sachgüter, die der betrieblichen Leistungserstellung mittelbar oder unmittelbar über das Anschaffungsjahr hinaus zu dienen haben. Dazu zählen folgende Güterkategorien:

- maschinelle Anlagen
- Werkzeuge
- Fahrzeuge
- Betriebs- und Geschäftsmobiliar

Für die Zuordnung der Mobilien zum Anlagevermögen ist deren Zweckbestimmung im Zeitpunkt der Bilanzierung massgebend. Für die Abgrenzung der Mobilien des Anlagevermögens von den Mobilien des Umlaufvermögens ist entscheidend, dass die Mobilien des Anlagevermögens nicht zum Zweck der Veräusserung beschafft werden, sondern zum Zweck der wiederholten, sukzessiven Nutzung.

Das Handelsrecht führt in Art. 665 Abs. 1 OR als dauernd dem Betriebe dienende Anlagen die Grundstücke, Gebäude, Kraftanlagen, Maschinen, Transportmittel, Werkzeuge und Mobiliar an. Die fünf letztgenannten Güterkategorien fallen in der Regel in den Kreis des mobilen Anlagevermögens (228). Für diese Güter schreibt das

228 Schmid, S. 1.

Gesetz den Anschaffungs- und Herstellungskostenwert als Höchstwertansatz vor, von welchem 'die den Umständen angemessenen Abschreibungen' in Abzug zu bringen sind. Die getrennte Aufführung der verschiedenen Güterkategorien im Gesetzestext weist auf eine vom Gesetzgeber angestrebte bilanzmässige und bewertungsmässige Mindestgliederung des mobilen Anlagevermögens hin. Eine anderweitige Vorschrift für die Bewertung von Mobilien besteht im schweizerischen Obligationenrecht nicht.

Der Wehrsteuerbeschluss enthält keine besondere Bestimmung für die Bewertung des mobilen Anlagevermögens. Somit gelten die Artikel 21, Abs. 1 lit. b und 49, Abs. 1 lit. c für die Berechnung des steuerbaren Einkommens bzw. Ertrages. Grundlegend für den steuerrechtlichen Begriff des mobilen Sachanlagevermögens ist einmal die vorstehende handelsrechtliche Definition. Sodann sind die betriebswirtschaftlich massgebenden Grundsätze zu beachten. Die aus zwingendem Handelsrecht und betrieblichen Bewertungsregeln sich ergebenden Prinzipien sind steuerrechtlich mangels Sondervorschriften verbindlich. In der Praxis werden denn auch die verschiedenen Kategorien des mobilen Anlagevermögens klar unterteilt. Die allgemeinen Richtlinien der EStV (229) betreffend die Abschreibung des abnutzbaren Anlagevermögens unterscheiden vier Güterkategorien mit folgenden Abschreibungssätzen:

20 % auf Geschäftsmobiliar, Büromaschinen, Werkstatt- und Lagereinrichtungen mit Mobiliarcharakter;

25 % auf immateriellen Werten, die der Erwerbstätigkeit dienen, wie z.B. Patent-, Firmen-, Verlags-, Konzessions-, Lizenz- und andern Nutzungsrechten, Goodwill;
auf Apparaten und Maschinen zu Produktionszwecken und auf Transportmitteln aller Art mit Ausnahme von Motortransportmitteln;

30 % auf Maschinen, die vorwiegend im Schichtbetrieb eingesetzt sind oder die unter besonderen Bedingungen arbeiten, wie schwere Steinbearbeitungsmaschinen sowie Maschinen, die in erhöhtem Mass schädigenden chemischen Einflüssen ausgesetzt sind, auf Motorfahrzeugen aller Art, grösseren Werkzeugen und Geräten usw.;

229 Archiv 21, S. 271, Kreisschreiben der EStV vom 20.12.1951.

35 % auf Handwerkzeugen, Werkgeschirr, Geräten, Maschinenwerkzeugen, Hotelgeschirr und Hotelwäsche usw. (Werkzeuge, die innerhalb eines Betriebsjahres verbraucht werden, können direkt über Unkosten abgeschrieben werden).

2.2. Die Einzelabschreibung

Auch für die Bewertung des mobilen Anlagevermögens gilt das Prinzip der Einzelbewertung. Es handelt sich meist um deutlich unterscheidbare Güter mit einer relativ hohen wertmässigen Bedeutung. Die Bestimmung der Bewertungseinheiten hat aufgrund der Merkmale zu erfolgen, die sich aus dem Zweck der Bewertung ergeben und bereits früher untersucht worden sind (230). Die Bildung von Bewertungseinheiten anhand dieser Merkmale führt zu einer differenzierten Untergliederung der einzelnen Kategorien der Mobilien.

2.3. Die kollektive Abschreibung

2.31. Einleitung

Der Grundsatz der Einzelbewertung kann auch beim mobilen Anlagevermögen aus Wirtschaftlichkeitserwägungen (231) nicht strikte befolgt werden. Dem Abweichen vom Einzelbewertungsprinzip kann in beschränktem Rahmen aus betriebswirtschaftlicher, handelsrechtlicher, steuerwirtschaftlicher und steuerrechtlicher Sicht zugestimmt werden.

> "In der Veranlagungspraxis ist es üblich, Einrichtungsgegenstände derselben Art und mit derselben Nutzungsdauer zu Einheiten zusammenzufassen und die Abschreibungen für Abnutzung auf diesen Vermögensgesamtheiten vornehmen zu lassen. Gegen ein solches Vorgehen ist in der Regel nichts einzuwenden. Ebensowenig ist es steuerrechtlich zu beanstanden, wenn die Unternehmung Einrichtungsgegenstände gleicher Art, aber verschiedener Nutzungsdauer (beispielsweise die Büroeinrichtung) in dem Sinne zu einer Bewer-

230 S. 17 ff.

231 Bühler/Scherpf, S. 455 und Lenhard, S. 89.

tungseinheit (232) zusammenfasst, dass sie die ordentlichen Abschreibungen zu einem Satz vornimmt, die dem gewogenen Mittel der Wertverminderung der einzelnen Bewertungsgegenstände entspricht" (233).

Demnach sind insbesondere zwei Formen der kollektiven Abschreibung von mobilem Anlagevermögen zu unterscheiden:

1. die Gütergruppierung nach der Nutzungsdauer
2. die Güterzusammenfassung nach dem gewogenen Mittel ihrer Abschreibungssätze.

Zur kollektiven Abschreibung im erstgenannten Sinn kommt es dann, wenn mehrere Güter eine gleich hohe Nutzungsdauer aufweisen, aber in der Güterart oder im Verwendungszweck verschieden sind. Demgegenüber wird ein Kollektiv mit Durchschnitts-Abschreibungssatz in der Weise gebildet, indem mehrere Güter gleicher Art, die eine unterschiedliche Nutzungsdauer und deshalb einen unterschiedlichen Abschreibungssatz aufweisen, zusammengefasst und gemeinsam abgeschrieben werden.

Für die Steuerpraxis hat die folgende Untersuchung vorderhand nur beschränkte Gültigkeit; denn laut Kreisschreiben der EStV vom 20.12. 1951 (234) dürfen summarische Abschreibungssätze angewendet werden, die sich im Rahmen von 20 bis 35 % halten. Hier sei jedoch vom grundsätzlichen Standpunkt ausgegangen. Es wird also so überlegt, wie wenn diese aus veranlagungsökonomischen Gründen eingeführten pauschalen Abschreibungssätze nicht existieren würden. Auf diese Weise ist eine systemgemässe Wahl der Bewertungsgegenstände gewährleistet.

232 Der hier verwendete Begriff der 'Bewertungseinheit' ist sinngemäss in unserer Begriffssystematik als Bewertungskollektiv zu verstehen.

233 Känzig, Einzelbewertung, S. 387.

234 Archiv 21, S. 271.

2.32. Das Abschreibungskollektiv nach Nutzungsdauerklassen

Wie Hax (235) erwähnt, können gewisse 'gleichartige Güter' zur kollektiven Bewertung zusammengefasst werden. Dabei entsteht zunächst einmal die Frage, was unter Gleichartigkeit innerhalb eines Bewertungskollektivs zu verstehen ist. Mit dieser Gleichartigkeit kann nicht die strenge wertmässige Homogenität, die die Voraussetzung zur Bildung einer Bewertungseinheit mehrerer Wertträger darstellt, gemeint sein. Es handelt sich beim Bewertungskollektiv um einen Komplex wertmässig heterogener Wertträger. Das Bewertungskollektiv enthält vielmehr eine Mehrzahl von ähnlichen Wertträgern. Die "Aehnlichkeit" kann in einer Uebereinstimmung bezüglich der Güterart und/oder der Nutzungsdauer und/oder des Verwendungszwecks bestehen.

Voraussetzung einer kollektiven Abschreibung ist die geringe wertmässige Bedeutung der einzelnen Güter. Die kollektive Abschreibung muss zudem eine wirtschaftlichere Bewertungsmethode als die Einzelabschreibung sein.

Die Gruppierung nach der Güterart umfasst Güter mit unterschiedlichen Anschaffungswerten und unterschiedlichen Verwendungszwecken. Sie sind aber in ihrer stofflichen Beschaffenheit und in ihrer Abnutzbarkeit gleich (Beispiel: die Zusammenfassung von mehreren Metallbearbeitungsmaschinen (Bohr-, Fräs- und Hobelmaschinen)). Die Nutzungsdauer dieser Güter kann oft als gleich betrachtet werden. Sie können daher unter Anwendung des gleichen Abschreibungssatzes bewertet werden. Der Inhalt dieser Bewertungskollektive ist in der Regel weniger heterogen als derjenige der Gruppierungen nach Verwendungszweck und der summarischen Zusammenfassung von Gütern. Solange die effektive Nutzungsdauer der Einzelgüter tatsächlich gleich oder sehr ähnlich ist, entsteht im Vergleich zur Einzelbewertung kaum ein negativer Effekt auf das Bewertungsresul-

235 Hax, Substanzerhaltung, S. 86.

tat. Der einzige Unterschied besteht in der positiven Auswirkung der kollektiven Abschreibung auf die Wirtschaftlichkeit der Bewertungen.

Grössere Unterschiede zwischen dem Resultat der Einzelbewertung und dem Resultat der Kollektivbewertung entstehen solange nicht, als das Betriebsgeschehen planmässig verläuft. Treten jedoch Irregularitäten auf, so entstehen durch die Gruppenabschreibung Effekte, die je nach konkretem Fall bedeutend sein können. Als solche Irregularitäten, die im Geschäftsgeschehen auftreten, sind der vorzeitige Rückzug von Anlagen einerseits und die länger als planmässig verlaufende Nutzungsdauer von gewissen Anlagen andererseits zu nennen. Die bewertungsmässige Vernachlässigung solcher Ereignisse durch eine Gruppenabschreibung kann zu betriebswirtschaftlich und steuerwirtschaftlich unsachgemässen sowie handels- und steuerrechtlich unzulässigen Bewertungsresultaten führen. Dies sei anhand von zwei Beispielen dargestellt (236).

2.32.1. Geschlossene Kontoführung

Wir nehmen an, dass ein geschlossenes Anlagenkonto vorliegt. Geschlossene Kontoführung bedeutet, dass in einem bestimmten Konto keine Neuzugänge und keine Ersatzbeschaffungen gebucht werden. Wir gehen davon aus, dass eine Gruppe von 10 Maschinen zu einem Anschaffungswert von je 20'000 Geldeinheiten während einer Nutzungsdauer von 10 Jahren mittels eines einheitlichen Satzes von 20 % vom Buchwert abgeschrieben werden soll. Der Restwert der ganzen Gruppe wird nach 10 Jahren auf null festgesetzt. Es handelt sich um eine Gruppierung von Gütern gleicher oder ähnlicher Art, die einen verschiedenen Verwendungszweck besitzen (z.B. Metallbearbeitungsmaschinen von verschiedenen Betriebsabteilungen).

236 Andere Beispiele dieser Art finden sich in Paton, S. 267 f.

Die Abschreibung gestaltet sich wie folgt: In den ersten fünf Jahren werden alle Maschinen gemäss geplantem Einsatz genutzt. Daher stimmt die planmässige Abschreibung mit dem effektiven Wert der Gütergruppe überein. Im sechsten Nutzungsjahr wird eine Maschine mit dem Restwert null aus dem Betrieb entfernt, da sie grundlegende Defekte aufweist. In diesem Jahr erfolgt im Konto dieser Gütergruppe die übliche Abschreibung. Der individuelle Rückzug einer Einheit kann nicht berücksichtigt werden, da sonst der rechnerische Aufwand demjenigen der Einzelbewertung gleich käme. Das führt im sechsten Nutzungsjahr zu einem gesamten Abschreibungsbetrag von 18'349 (13'106 + 1/10 von 52'430) und ergibt den effektiven Restwert von 47'187.

In der siebten Periode werden wiederum zuerst die neun vorhandenen Maschinen abgeschrieben, dann eine weitere Maschine ausgeschieden, was zu dem gesamten effektiven Abschreibungsbetrag von 13'630 führt (20 % des Vorjahreswertes = 9'436 + 1/9 des abgeschriebenen effektiven Restwertes von 37'751 = 4'194). In den weiteren Rechnungsperioden werden bis zur zehnten Periode zu hohe Abschreibungen vorgenommen, da diese immer noch den theoretischen Restwert der ausgeschiedenen Einheiten miteinbeziehen. In der zehnten Periode wird buchmässig auf null abgeschrieben, der effektive Wert ist jedoch mit 17'185 anzusetzen. In dieser Periode wird nun auch noch festgestellt, dass die verbleibenden acht Anlagen noch drei weitere Jahre genutzt werden können, was eine weitere Abschreibung des restlichen Anlagenwertes nötig machen würde. Effektiv wird somit der Restwert null für diese Anlagen erst am Ende der dreizehnten Periode erreicht.

Tabelle zum Beispiel der geschlossenen Kontoführung

Geschäftsjahr	Anzahl (237)	Buchwert	buchmässige Abschreibung (20 %)	effektiver Wert	Gesamtabschreibung nach dem effektiven Wert	vogenommene buchmässige Abschreibung	Abschreibungs-Differenz
		(200'000)					
1.	10	160'000	40'000	160'000	40'000	40'000	0
2.	10	128'000	32'000	128'000	32'000	32'000	0
3.	10	102'400	25'600	102'400	25'600	25'600	0
4.	10	81'920	20'480	81'920	20'480	20'480	0
5.	10	65'536	16'384	65'536	16'384	16'384	0
6.	9	52'430	13'106	47'187 (238)	18'349	13'106	- 5'243
7.	8	41'944	10'486	33'557 (239)	13'630	10'486	- 3'144
8.	8	33'556	8'388	26'847	6'710	8'388	+ 1'678
9.	8	26'846	6'710	21'479	5'368	6'710	+ 1'352
10.	8	-	26'846	17'185	4'294	26'846	+ 22'552
11.	8	-	-	13'749	3'436	-	- 3'436
12.	8	-	-	11'001	2'748	-	- 2'748
13.	0	-	-	-	11'001	-	- 11'001

237 Restbestand am Ende einer Periode

238 Die erste Maschine wird ausgeschieden, am Ende der Periode

239 Die zweite Maschine wird ausgeschieden, am Ende der Periode

2.32.2. Offene Kontoführung

Ausgangsbasis bilden wiederum zehn Maschinen zu einem Anschaffungswert von je 10'000. Nach dem fünften Nutzungsjahr und nach einer jährlichen Abschreibung von 20 % wird eine Anlage durch eine neue ersetzt, die zum gestiegenen Anschaffungswert von 12'000 eingestellt wird. Infolge der Kollektivbewertung bleibt der Restwert der anderen Anlage im Konto bestehen. Dies führt zum überhöhten Buchwert von 44'768 statt zum effektiven Wert von 41'492. Dadurch entsteht die negative Differenz im Abschreibungsbetrag von -3'276, was bedeutet, dass die Abschreibung des Kontos um diesen Betrag zu gering ist. Am Ende der zehnten Periode werden weitere fünf Maschinen zum Anschaffungspreis von je 13'000 ersetzt. Der neue Buchwert beträgt 79'672. Der effektive Wert, zusammengesetzt aus vier alten Anlagen zum Restwert von je 1'193 (Restwert aller Anlagen (14'672) minus Restwert der ersetzten Anlage (3'934) einer ersetzten Anlage zum Restwert von 3'934 und fünf Neuanlagen zu je 13'000 ergibt einen tatsächlichen Wert von 73'706. Die weiteren buchmässigen Abschreibungen werden alle höher sein als die Abschreibung nach dem effektiven Wert.

Tabelle zum Beispiel der offenen Kontoführung

Geschäftsjahr	Anzahl	Buchwert	buchmässige Abschreibung (20 %)	effektiver Wert	Gesamtabschreibung nach dem effektiven Wert	vorgenommene buchmässige Abschreibung	Abschreibungs-Differenz
		(100'000)					
1.	10	80'000	20'000	80'000	20'000	20'000	-
2.	10	64'000	16'000	64'000	16'000	16'000	-
3.	10	51'200	12'800	51'200	12'800	12'800	-
4.	10	40'960	10'240	40'960	10'240	10'240	-
5.	10	44'768 (240)	8'192	41'492	11'468	8'192	- 3'276
6.	10	35'816	8'952	33'194	8'298	8'952	+ 654
7.	10	28'654	7'162	26'556	6'638	7'162	+ 524
8.	10	22'924	5'730	21'246	5'310	5'730	+ 420
9.	10	18'340	4'584	16'998	4'248	4'584	+ 336
10.	10	79'672 (241)	3'668	73'706	3'398	3'668	+ 270
11.	10	63'738	15'934	58'966	14'740	15'934	+ 1'194
.							
.							
.							

240 Ersatz einer Maschine am Ende der 5. Periode zum Anschaffungswert von 12'000.

241 Ersatz von 5 Anlagen zum Anschaffungswert von je 13'000 (14'672 + 65'000 = 79'672).

Zur betriebswirtschaftlichen Beurteilung dieser Beispiele ist anzuführen, dass im Prinzip eine zeitliche Verschiebung der buchmässigen Aufwandverteilung gegenüber der Soll-Aufwandverteilung festzustellen ist. Diese Erscheinung ist betriebswirtschaftlich (242) hinsichtlich des Substanzerhaltungsziels negativ zu beurteilen. Durch die Gruppenabschreibung wird eine rechtzeitige Kapitalfreisetzung zwecks Ersatzbeschaffung für die frühzeitig ausgeschiedenen Maschineneinheiten kaum möglich; am Ende dieses Geschäftsjahres entsteht eine negative Differenz zur Abschreibung bei der Einzelbewertung.

Die für die Substanzerhaltung nötigen Mittel werden erst durch die Totalabschreibung in der zehnten Periode ganz freigesetzt. Würde die Totalabschreibung noch später erfolgen, so könnte durch das vorzeitige Ausscheiden von gewissen Maschineneinheiten die anfängliche Produktionskapazität durch die Gruppenabschreibung überhaupt nicht aufrechterhalten bleiben. Die Kapitalfreisetzung wird retardiert; sie reicht nicht aus zur Aufrechterhaltung der Produktionskapazität der Unternehmung.

Diese Tatsache hat nicht nur theoretischen Erkenntniswert. Eine Unternehmungsleitung kann, wenn sie ihre Anlagenkapazität mittels Selbstfinanzierung erhalten will, durch eine derart verzerrte Gruppenabschreibung zu Fehlentscheiden geführt werden (z.B. zu einer zu hohen Gewinnverteilung).

Die für die betriebswirtschaftliche Bewertung wesentliche periodengerechte Aufwandverteilung wird durch die kollektive Abschreibung im beschriebenen Fall nicht erfüllt. Zudem nimmt die Aussagefähigkeit des Bilanzwertes bedeutend ab, da keine Uebereinstimmung mehr besteht zwischen ausgewiesenem Buchwert und effektivem Wert. Daraus folgt, dass aus betriebswirtschaftlicher Sicht eine kollektive Abschreibung in dieser Form solange nicht zweckmässig ist,

242 In der betriebswirtschaftlichen Bilanz müsste anstatt von Anschaffungspreisen vom zum voraus berechneten Wiederbeschaffungspreis ausgegangen werden, was jedoch an der grundsätzlichen Problematik nichts ändert.

als es sich nicht um Güter mit geringem Wert oder um einen mit Sicherheit vorauszusehenden planmässigen Nutzungsverlauf der Anlagen handelt.

Bei offener Kontoführung kann unter der Voraussetzung der kontinuierlichen Erneuerung des Anlagenparks und einer gleichmässigen Altersgruppierung innerhalb des Anlagenbestandes die Substanzerhaltung durch eine Gruppenabschreibung vom Wiederbeschaffungspreis der jeweiligen Verbrauchsperiode eher gewährleistet werden (243). Im erwähnten Beispiel liegen die buchmässigen Abschreibungsbeträge meist etwas über den effektiv notwendigen Beträgen mit Ausnahme derjenigen Perioden, in denen ein vorzeitiger Rückzug erfolgt.

Für die Handelsbilanz muss die kollektive Abschreibung wie folgt beurteilt werden: Im Falle des vorzeitigen Rückzuges von gewissen Gütereinheiten wird durch die Kollektivabschreibung das Vorsichtsprinzip verletzt, da zu hohe Bilanzwerte ausgewiesen werden. Würden dagegen keine vorzeitigen Rückzüge erfolgen, wäre die Gruppenabschreibung vom handelsrechtlichen Standpunkt aus zulässig. Von der Schaffung eines Gruppenkontos an kann allerdings bei Vorliegen einer grossen Anzahl ähnlicher Anlagegüter der Ueberblick kaum mehr gewahrt werden, so dass nur in Fällen, in denen mit grösster Wahrscheinlichkeit anzunehmen ist, dass keine Rückzüge vor dem Ende der Abschreibungsdauer erfolgen werden, zur Gruppenbewertung übergegangen werden sollte.

Die offene Kontoführung erscheint aus handelsrechtlicher Sicht unsachgemäss. Es besteht die Gefahr, dass die Weiterführung von unrealistischen Buchwerten mit der Zeit zu einem völlig wirklichkeitsfremden Bild führt. Die Führung geschlossener Konten hat den Vorteil, dass diese einmal aufgelöst und neu gebildet werden müssen. Dadurch werden die effektiven Wertverhältnisse offengelegt.

243 s. 60

Steuerwirtschaftlich und steuerrechtlich wird das Periodizitätsprinzip verletzt , wenn die oben beschriebenen Irregularitäten in einem Betrieb auftreten. Mit der Gruppenbewertung wird eine Anpassung der ausgewiesenen Werte an die effektiven Verhältnisse nicht erreicht. Deshalb muss aus steuerrechtlicher Sicht prinzipiell gegen dieses Abschreibungsverfahren entschieden werden. Ob gewisse Ausnahmen gemacht werden sollen, muss nach den konkreten Umständen und je nach der relativen Bedeutung des Wertes der in Frage stehenden Vermögensobjekte beurteilt werden. Die offene Kontoführung bringt steuerrechtlich gesehen keine Vorteile mit sich. Es wird eher eine Kumulation der Bewertungsdifferenzen zwischen effektiven Wertverhältnissen und buchmässigem Ausweis erreicht, weshalb sie aus steuerrechtlicher Sicht abzulehnen ist.

2.33. Die Durchschnittsabschreibung

Die Durchschnittsabschreibung besteht darin, dass mehrere Wertträger mit leicht unterschiedlichem individuellen Abschreibungssätzen gemeinsam zu einem einheitlichen Gruppenabschreibungssatz abgeschrieben werden. Das Problem besteht darin, für den Einzelfall festzustellen, inwieweit durch diese Abschreibungsmethode das Bewertungsresultat im Vergleich zur Einzelabschreibung beeinträchtigt wird. Voraussetzung für die Anwendung dieser Methode ist, dass die kollektiv bewerteten Güter im Rahmen der Gesamtunternehmung von geringer Bedeutung sind und dass sie zu einer wesentlichen Vereinfachung der Bewertungsrechnung führt.

Die Wirkung dieser Durchschnittsabschreibung im Vergleich zur Einzelabschreibung sei anhand der Abschreibung vom Anschaffungswert und der Abschreibung vom Buchwert aufgezeigt.

2.33.1. Die Abschreibung vom Anschaffungswert

Bei der Wahl der Durchschnittsabschreibung für eine bestimmte Gütergruppe denkt man in erster Linie an die verschieden lange Nutzungsdauer der Einzelgegenstände, die zur Bildung eines objektiven Durchschnittsabschreibungssatzes herangezogen werden können.

Es wird eine Durchschnittsnutzungsdauer als Bewertungsgrundlage errechnet.

Beispiel

Es sollen drei Güter von unterschiedlicher Nutzungsdauer und von unterschiedlichem Anschaffungspreis kollektiv abgeschrieben werden. Gut A besitzt die Nutzungsdauer von 10 Jahren, Gut B eine solche von 12 Jahren und Gut C eine solche von 15 Jahren. Die Anschaffungswerte belaufen sich auf 10'000 resp. 15'000 resp. 20'000 Geldeinheiten.

Die Bemessung der Durchschnittsnutzungsdauer hat unter Gewichtung der unterschiedlichen Anschaffungswerte zu geschehen. Dies führt zu einer Durchschnittsnutzungsdauer von 12,87 (244).

244 Ausrechnung:

0,222 x 10 Jahre =	2,22
0,333 x 12 Jahre =	3,99
0,444 x 15 Jahre =	6,66
Gewogene Durchschnittsnutzungsdauer	12,87

Geschäfts-Jahr	Abschreibung bei Einzelbewertung			Gesamtab-schreibungs-betrag	Kollektiv-abschrei-bung	Differenz
	Gut A	Gut B	Gut C			
1.	1'000	1'250	1'333	3'583	3'574	- 9
2.	1'000	1'250	1'333	3'583	3'574	- 9
.	.	.	.	.	.	.
.	.	.	.	.	.	.
.	.	.	.	.	.	.
10.	1'000	1'250	1'333	3'583	3'574	- 9
11.	-	1'250	1'333	2'583	3'574	+ 1'009
12.	-	1'250	1'333	2'583	3'574	+ 1'009
13.	-	-	1'333	1'333	3'574	+ 2'241
14.	-	-	1'333	1'333	-	- 1'333
15.	-	-	1'333	1'333	-	- 1'333

Da hier eine lineare Abschreibung vom Anschaffungswert unterstellt wird, ergibt sich eine Jahresabschreibungsrate für den Gesamtwert (45'000) von 3'574, die während der Zeit von 13 Rechnungsperioden zu verrechnen ist. Der Unterschied im Bewertungsresultat zwischen Einzelabschreibung und Kollektivabschreibung beurteilt sich im vorliegenden Beispiel wie folgt:

Die Tatsache, dass die Gesamtheit der Güter mittels der Durchschnittsabschreibung früher abgeschrieben ist als bei der Einzelabschreibung, erweist sich vom Standpunkt der betriebswirtschaftlichen Substanzerhaltung aus als richtig. Solange sich die in den ersten Jahren auftretende negative Abschreibungsdifferenz in so geringem Masse hält, kann die Substanz als gesichert betrachtet werden. Ebenso kann vom handelsrechtlichen Vorsichtsprinzip aus die raschere Abschreibung positiv beurteilt werden.

Die höhere Wirtschaftlichkeit dieser Bewertungsmethode wird auf Kosten der vor allem betriebswirtschaftlich und steuerwirtschaftlich relevanten Periodizität der Aufwandverrechnung erreicht. Insbesondere ist die Ueberabschreibung, die durch die kollektive Abschreibung in bestimmten Perioden eintreten muss (245), steuerwirtschaftlich falsch und damit auch steuerrechtlich grundsätzlich unzulässig. Diese Erscheinung der Ueberabschreibung ist umso stärker, je höher die Werte sind, die gemäss Einzelbewertung früher abgeschrieben wären.

Bei einer grossen Anzahl von Gütern, deren Nutzungsdauer nur wenig voneinander abweicht, kann jedoch eine Einzelbewertung aus Wirtschaftlichkeitserwägungen nicht verlangt werden. Für die Steuerpraxis ist deshalb ein Kompromiss zu schliessen. Werden nur wertmässig relativ unbedeutende Güter mit geringer Streuung der individuellen Nutzungsdauer nach der durchschnittlichen Nutzungsdauer abgeschrieben, so kann die Steuerbehörde dieser Bewertungsmethode zustimmen. Ergeben sich aber im Vergleich zur Einzelabschreibung ausgeprägte Unterschiede, so ist betriebswirtschaftlich, steuerwirtschaftlich und steuerrechtlich diese Art der kollektiven Abschreibung abzulehnen.

2.33.2. Die Buchwertabschreibung

Die zweite Variante der kollektiven Durchschnittsabschreibung stellt die Bildung eines gewogenen Durchschnittssatzes aus verschiedenen individuellen Abschreibungssätzen dar. Wir unterstellen hierbei eine Abschreibung vom Buchwert. Der durchschnittliche Abschreibungssatz muss durch Gewichtung der Individualsätze der zur Gruppe gehörenden Wirtschaftsgüter ermittelt werden. Daraus ergibt sich auch die Inflexibilität der Abschreibungsmethode, wenn Ersatz- oder Neuanschaffungen erfolgen. Ein einmal für eine Gütergruppe bestimmter Durchschnitts-Abschreibungssatz gilt nur für diese

245 Im Beispiel sind es die Perioden 11 bis 13.

Gütergruppe . Würde er auch auf die Abschreibung anderer Güter angewendet, so würde daraus eine von den Realitäten zu stark abweichende Bewertung resultieren, was eine ständige Anpassung des Durchschnittssatzes nötig machen würde. Dadurch könnte aber die angestrebte Wirtschaftlichkeit der Bewertungsrechnung nicht mehr verwirklicht werden (246). Diese Art der kollektiven Abschreibung ist mit Vorteil nur bei der Führung geschlossener Konti anzuwenden. Die für die Unterschiede im Bewertungsresultat zwischen Einzel- und Kollektivbewertung massgebenden Grössen seien im folgenden Beispiel dargestellt.

Beispiel

Wir betrachten drei Güter, deren Abschreibungssätze mit 4 %, 6 % und 7 % angesetzt seien. Der Anschaffungsgesamtwert von 45'000 verteilt sich auf Gut A mit 15'000, auf Gut B mit 20'000 und auf Gut C mit 10'000. Als Gewichtungsfaktoren ergeben sich somit 0,333 (für Gut A), 0,444 (für Gut B) und 0,222 (für Gut C). Daraus erhält man einen gewogenen Durchschnitt der Abschreibungssätze von 5,55 % (247).

246 Coughlan, S. 5.3 ff. geht auf dieses Problem ein.

247 Ausrechnung:

0,333 x 4 %	= 1,332 %
0,444 x 6 %	= 2,664 %
0,222 x 7 %	= 1,554 %
Gewogener Durchschnittssatz	= 5,55 %

EINZELABSCHREIBUNG									KOLLEKTIVABSCHREIBUNG		DIFFERENZ	
Jahr	Gut A		Gut B		Gut C		Gesamt-abschr.	Gesamt-Restwert	Abschr.	Restwert	Abschr.	Rest-wert
	Abschr.	Restwert	Abschr.	Restwert	Abschr.	Restwert						
1.	600	14'400	1'200	18'800	700	9'300	2'500	42'500	2'475	42'525	- 25	+ 25
2.	576	13'824	1'128	17'672	651	8'649	2'355	40'145	2'338	40'187	- 17	+ 42
3.	552	13'272	1'056	16'616	602	8'047	2'210	37'935	2'205	37'982	- 5	+ 47
4.	528	12'744	996	15'620	560	7'487	2'084	35'851	2'084	35'898	0	+ 47
5.	508	12'236	936	14'684	518	6'969	1'962	33'889	1'969	33'929	+ 7	+ 40
6.	488	11'748	876	13'808	483	6'486	1'847	32'042	1'864	32'065	+ 17	+ 23
7.	468	11'280	828	12'980	448	6'038	1'744	30'298	1'760	30'305	+ 16	+ 7
8.	448	10'832	774	12'206	420	5'618	1'642	28'656	1'666	28'639	+ 24	- 17
9.	432	10'400	732	11'474	392	5'226	1'556	27'100	1'573	27'066	+ 17	- 34
10.	416	9'984	684	10'790	364	4'862	1'464	25'636	1'485	25'581	+ 21	- 55
11.	396	9'588	642	10'148	336	4'526	1'374	24'262	1'402	24'179	+ 28	- 83
12.	380	9'208	606	9'542	315	4'211	1'301	22'961	1'325	22'854	+ 24	-107
.												
.												
.												

Aus der Gegenüberstellung der Abschreibungsergebnisse bei Einzel- und Kollektivabschreibung im vorstehenden Beispiel geht hervor, dass die Abweichungen sich während langer Zeit durchaus im Rahmen halten. Die Kollektivbewertung kommt sehr nahe an das Ergebnis der Einzelbewertung heran.

Bei einem Durchschnittsabschreibungssatz von der hier angenommenen Grösse wird die Nutzungsdauer der Güter auf ca. 15 - 20 Jahre geschätzt. Am Ende dieser Nutzungsdauer wird die Bewertungsdifferenz gerade an der kritischen Schwelle angelangt sein. Es dürfen keine grösseren Abweichungen mehr geduldet werden, die Gütergruppe wird ersetzt und das Konto aufgelöst. Wird jedoch bei einer Verlängerung der Nutzungsdauer der Güter weitergerechnet, so werden die Abweichungen unter Umständen zu gross. Demnach ist in einem solchen Fall eine Korrektur des Abschreibungssatzes oder eine Trennung des Abschreibungsgegenstandes vorzunehmen.

Die Bewertungsdifferenzen werden grösser, wenn die Nutzungsdauer der einzelnen in die Durchschnittsbildung einbezogenen Güter stärker voneinander abweichen. Es ist wiederum Ermessenssache, inwiefern der eintretenden Abweichung im Bewertungsresultat Bedeutung zukommt oder nicht. Bei relativ geringwertigen Gütern kann sie betriebswirtschaftlich, handelsrechtlich und steuerrechtlich immer noch geduldet werden. Bei wertmässig bedeutsamen Vermögensgegenständen ist eine Kollektivabschreibung dagegen auszuschliessen.

2.34. Die Festbewertung (248)

Bei der Festbewertung handelt es sich der Form nach zwar nicht um eine Abschreibungsmethode. Inhaltlich kommt die Beibehaltung eines bestimmten Bilanzwertes bei laufender Umschichtung der Menge aber einer Abschreibung dann gleich, wenn der feste Bilanzwert tiefer liegt als die Summe der Anschaffungskostenwerte. Man kann in diesem Fall vom Ersatz einer kollektiven Abschreibung sprechen.

248 Es handelt sich bei der Festbewertung im Zusammenhang mit dem mobilen Sachanlagevermögen um die Festwertrechnung.

Anstelle eines alljährlichen Abzugs der Abschreibungsquoten wird in der Annahme des Gleichbleibens eines bestimmten Anlagenbestandes ein Festwert, der einmal aufgrund von Istmengen und Istpreisen errechnet worden ist, über mehrere Perioden weitergeführt.

Die Festbewertung drängt sich bei denjenigen Anlagegütern auf, 'die aus zahlreichen, ständig in Gebrauch befindlichen und räumlich verstreuten Einzelgegenständen bestehen, bei denen eine mengenmässige Bestandesaufnahme am Bilanzstichtag also praktisch auf unüberwindliche Schwierigkeiten stösst' (249).

Zweck der Bilanzierung zu Festwerten ist, auf eine unwirtschaftliche jährliche Inventur zu verzichten, Abgrenzungsschwierigkeiten zwischen Herstellungsaufwand und Erhaltungsaufwand auszuschalten und dennoch auf geringwertigen Vermögensgütern eine angemessene Bewertung zu erreichen (250).

Das Verfahren der Festwertrechnung (251) geht so vor sich, dass bei der erstmaligen Festlegung des Festwertes eine genaue Erfassung des Bestandes erfolgt. Dabei sind die Einzelgegenstände zu ihrem fortgeschriebenen Anschaffungswert anzusetzen. Bei Beständen, die laufend ergänzt werden müssen, kann angenommen werden, dass der fortgeschriebene Anschaffungswert im Durchschnitt 50 %

249 Hax, Substanzerhaltung, S. 195: "Als Beispiele werden gewöhnlich Werkzeuge, Stanzen und Modelle genannt, dann aber auch Werksgeräte, Reserveteile, Betriebs- und Geschäftsausstattung, Gleisanlagen, auch ganze Eisenbahnanlagen einschliesslich des rollenden Materials (Lokomotiven, Güterwagen) und der Signalanlagen, beim Bergbau die Streckennetze, die Betriebsausstattung unter Tage sowie die Betriebs- und die Geschäftsausstattung über Tage. Es handelt sich dabei um Gütergruppen, die zwar insofern gleichartig sind, als sie unter einen gemeinsamen Oberbegriff fallen (Werkzeuge, Werksgeräte, Betriebsausstattung, Gleisanlagen), zu denen aber im einzelnen sehr unterschiedliche Gegenstände gehören."

250 Reimann/Zuppinger/Schärrer § 19 N 180.

251 Zur Festwertabschreibung äussern sich auch Mülhaupt in: Handwörterbuch, Sp. 63 und Banse, eda., Sp. 33.

des vollen Anschaffungspreises ausmacht. Unter der Annahme, dass sich die Betriebsverhältnisse nicht wesentlich ändern, kann die Hälfte des effektiven Anschaffungswertes der einzelnen Güter mit der Festmenge multipliziert werden. Der so ermittelte Festwert kann dann in späteren Bilanzen übernommen werden.

Zur betriebswirtschaftlichen Beurteilung der Festwertrechnung kann angeführt werden, dass durch die Anwendung von Festwerten der Einfluss von Preisschwankungen auf den Periodenerfolg ausgeschaltet und damit der Ausweis von Scheingewinnen bzw. Scheinverlusten vermieden wird. Dies dient der betriebswirtschaftlich erforderlichen Substanzerhaltung. Unter diesem Gesichtspunkt ist dieses Bewertungsverfahren betriebswirtschaftlich grundsätzlich positiv zu beurteilen.

Das Problem besteht allerdings darin, dass diesem Rechnungsverfahren die Annahme zugrunde liegt, die Betriebsverhältnisse einerseits und die Qualität der laufend ersetzten Güter andererseits blieben gleich; dies entspricht selten den Tatsachen. Solche Veränderungen erfordern eine Anpassung des Buchwertes an den effektiven Wert, was die Wirtschaftlichkeit des Verfahrens bedeutend vermindert. Inwiefern eine Wertanpassung notwendig ist, ist im Einzelfall zu entscheiden, da die relative Bedeutung sowohl des Wertes der Anlagegüter als auch der Wertänderungen selbst berücksichtigt werden muss. Das Problem liegt darin, einen objektiven Massstab für die Feststellung der Mengenänderung und der Qualitätsänderung zu finden (252).

Für die Mengenänderung muss auf die allgemeine Expansions- bzw. Kontraktionsentwicklung in der Unternehmung abgestellt werden. Für die Feststellung der Artänderungen muss einmal von der normalen technischen Fortentwicklung abgesehen und eine Anpassung des Festwertes nur dann in Aussicht genommen werden, wenn es sich um eine Wesensänderung der betreffenden Anlagegüter handelt.

252 Hax, Substanzerhaltung, S. 197.

Tritt aber eine wesentliche Aenderung in der Art und Zusammensetzung des Güterbestandes ein, so muss eine Anpassung des Festwertes vorgenommen werden (253). Der alte Festwert ist in diesem Falle aufzulösen und für den neuen Bestand ein neuer Festwert zu ermitteln. Nicht nur die Gütermenge, sondern auch die neuen Güterpreise sind dann für den neuen Festwert zu berücksichtigen. Es handelt sich um eine grundlegend neue Festwertrechnung. Würde zu den alten Festpreisen bewertet, so ergäbe sich mit der Zeit ein Bilanzwert, dem überhaupt jede Beziehung zur effektiven Vermögenssubstanz abgehen würde.

Auch unter dem Gesichtspunkt der Substanzerhaltung ist die Festwertrechnung nicht unproblematisch, insofern nämlich, als die Substanzerhaltung effektiv nur gewährleistet werden kann, "wenn in jeder Periode mindestens in Höhe des Substanzverzehrs Ersatzbeschaffungen erfolgen. Wenn das nicht möglich ist, etwa weil das Unternehmen finanziell beengt ist oder weil Versorgungsschwierigkeiten bestehen, dann tritt ein Substanzverzehr ein, der in der Aufwandrechnung nicht berücksichtigt wird. Es werden also nicht genügend Erlösteile zurückbehalten, um den Substanzverzehr auszugleichen" (254).

Um die Substanzerhaltung auch durch die Festwertrechnung gewährleisten zu können, müsste bei Bedarf eine Aufstockung des Festwertes bzw. eine Rückstellung für die Ueber- bzw. Unterersatzbeschaffung vorgenommen werden (255). Dadurch würde jedoch der Vorteil der Vereinfachung der Bewertungsrechnung eingeschränkt und es kann fraglich werden, inwieweit sich diese Art der 'kollektiven Abschreibung' überhaupt noch rechtfertigt.

253 Hax, Substanzerhaltung, S. 199, der den Fall des Ersatzes eines Pferdefuhrparkes durch Lastwagen erwähnt, über den in verschiedenen Urteilen des deutschen Reichsfinanzhofes entschieden wurde.

254 Hax, Substanzerhaltung, S. 201.

255 Hax, Substanzerhaltung, S. 202.

Aus diesen Ueberlegungen ist zu schliessen, dass die Festwertrechnung nur für relativ geringwertige Güter in Frage kommt, für die eine genaue Wertbestimmung wegen ihres unbedeutenden Einflusses auf den Erfolg unterbleiben kann.

Zur handelsrechtlichen (256) Beurteilung der Festwertrechnung ist auszuführen, dass mit dem Verfahren auf eine alljährliche Feststellung der effektiven Gütermenge sowie der effektiven Preise der Güter verzichtet wird. Praktisch entfällt die Wertermittlung, es wird von Jahr zu Jahr der jeweils letzte Bilanzansatz unverändert übertragen.

Ein solches Verfahren ist mit den Grundsätzen ordnungsmässiger Bilanzierung kaum zu vereinbaren. Wenn die Festwertrechnung in der Praxis dennoch anerkannt wird, hat dies seinen Grund darin, dass für bestimmte Vermögensgüter eine sachgemässe Einzelabschreibung praktisch unmöglich oder mit unverhältnismässig grossem Aufwand verbunden ist.

Art. 665, I OR verlangt eine den Umständen angemessene Abschreibung. Welche Abschreibungsmethode angemessen und was als Abschreibungsgegenstand zu wählen ist, ist eine Rechtsfrage, für deren Beantwortung nebst den ausdrücklichen Gesetzesvorschriften die allgemein anerkannten kaufmännischen Grundsätze (257) massgebend sind (258).

256 Im deutschen Handelsrecht (HGB § 40) und Steuerrecht (EStR 1965, Abschnitt 31, Abs. 5) wird die Festwertrechnung ausdrücklich erlaubt.
"Die Bewertung zu Festwerten, die zuerst im Bergbau aufkam und noch heute für Grubenbauten, für Transport- und Fördereinrichtungen, Werkzeuge und Werkzeugmaschinen, Modelle, aber auch für Hotelgeschirr, Hotelwäsche, Schreib- und Rechenmaschinen, Laboratoriumseinrichtungen usw. üblich ist, ist nur gestattet, wenn die in § 40 Abs. 4 Nr. 2 HGB genannten Voraussetzungen erfüllt sind. Der Güterbestand darf sowohl hinsichtlich seines Umfanges, seiner Zusammensetzung und seines Wertes nur geringen Veränderungen unterliegen; alle drei Jahre muss eine Inventur durchgeführt werden (gelegentliche Abweichungen hiervon sind beim Vorliegen besonderer Gründe möglich). Die Bewertung muss in jedem Falle den Grundsätzen ordnungsmässiger Buchführung entsprechen."
Mülhaupt, in: Handwörterbuch, a.a.O., Sp. 63 f.

257 Art. 959 OR.

258 Schmid, S. 69 und 71.

Als solche Grundsätze sind das Realisationsprinzip, das Prinzip der Bilanzvorsicht und das Prinzip der nominalen Kapitalerhaltung zu nennen (259). Die Festbewertung ist handelsrechtlich nur insoweit zulässig, als dadurch gegen keines dieser Bewertungsprinzipien verstossen wird (260). 'Insbesondere darf die fixe Bewertung weder das Realisations- noch das Niederstwertprinzip verletzen' (261). Solange die Festbewertung nur zu einer Unterbewertung der Anlage- resp. Umlaufgüter führt, besteht handelsrechtlich keine Notwendigkeit zur Anpassung des bisherigen Bilanzwertes. Die Festwertansätze dürfen aber nicht über dem handelsrechtlich vorgeschriebenen Niederstwert liegen. In diesem Fall wäre eine Herabsetzung des Festwertes geboten.

Wesentlich ist, dass die einzelnen Vermögensbestände handelsrechtlich nicht als Gesamtwert abgeschrieben werden dürfen; es müssen vielmehr Gruppen von Gütern 'mit ähnlichen Abschreibungsbedürfnissen' (262) gebildet werden. Wieweit eine Unterteilung der betreffenden Vermögensmasse zu erfolgen hat, muss im Einzelfall abgeklärt werden.

Aenderungen in der Güterart innerhalb einer mit einem Festwert angesetzten Gütergruppe sind handelsrechtlich gleich zu beurteilen wie betriebswirtschaftlich. Eine grundlegende Veränderung der Güterqualität muss zur Auflösung des bisherigen Festwertes und zur Festsetzung eines neuen Festwertes führen. Allmähliche Veränderungen, die sich im Rahmen des technischen Fortschrittes ergeben, machen keine Festwertauflösung notwendig, solange daraus insgesamt keine Ueberbewertung resultiert.

259 Schmid, S. 13 ff.

260 Schmid, S. 93.

261 Schmid, S. 93.

262 Schmid, S. 79.

Im schweizerischen Steuerrecht äussert sich insbesondere der Kommentar Reimann/Zuppinger/Schärrer über die Zulässigkeit der Festwertrechnung. Der Festwert (263) beträgt nach zürcherischer Praxis in der Regel 20 % des Anschaffungswertes der entsprechenden Betriebsanlagen (264). Dieser Festwert bleibt unverändert, bis eine wesentliche Erweiterung oder Verringerung des Betriebsvolumens mit entsprechender Aenderung der pauschal bewerteten Mengen zur Herauf- oder Herabsetzung des Wertes führt. Die Festwertrechnung kann Anwendung finden für Gebrauchs- und Verbrauchsgüter, "die in grossen Mengen vorhanden und im wesentlichen gleichartig und von wenig unterschiedlichem Wert sind, z.B. für Werkzeuge, Stangen, Modelle, Besteck, Geschirr und Wäsche in Hotel- und Restaurationsbetrieben, Büromaterial, Verpackungsmaterial (Flaschen, Kisten, Harasse, Säcke usw." (265).

Die Bestandesaufnahme hat etwa alle fünf Jahre (266) zu erfolgen, um damit die Angemessenheit der Höhe des Festwertes überprüfen zu können. Die Festwertrechnung bei Gütern des Anlagevermögens, wie sie in der zürcherischen Steuerrechtspflege zugelassen wird, entspricht praktisch der Sofortabschreibung, für die ebenfalls eine untere Limite von 20 % des Anschaffungswertes vorgegeben ist (267).

263 Reimann/Zuppinger/Schärrer § 19 N 225 und 226. Die Festwertrechnung wird dabei der Sofort-Abschreibung gleichgesetzt. Diese Abschreibungsgrenze gilt auch für Güter, die bis zur Wertlosigkeit im Gebrauch sind wie Geschirr, Wäsche, Besteck, Werkzeuge, vgl. eda. § 19 N 226.

264 Reimann/Zuppinger/Schärrer § 19 N 180.

265 Reimann/Zuppinger/Schärrer § 19 N 180

266 Reimann/Zuppinger/Schärrer § 19 N 87

267 Reimann/Zuppinger/Schärrer § 19 N 225

2.35. Die kollektive Sofort-Abschreibung (268)

Bei sogenannten geringwertigen Anlagegütern wird oft nicht eine Aktivierung und nachträgliche Abschreibung vorgenommen, sondern der Aufwand für solche Güter wird direkt und in voller Höhe im Jahre der Anschaffung oder Herstellung der Erfolgsrechnung belastet. Der Güterbestand wird in der Bilanz mit einem blossen Erinnerungswert von Fr. 1.-- ausgewiesen (269). Zu dieser Bewertungsmethode zwingt oft ein grosser Bestand an wertmässig relativ unbedeutenden Anlagegütern, wie Büromobiliar, Werkzeuge, Geschirr, Wäsche und ähnlichen Gebrauchsgütern, für die eine genaue Abschreibung technisch unmöglich oder unzweckmässig erscheint.

Der Unterschied der kollektiven Sofort-Abschreibung zur Festwertrechnung besteht grundsätzlich nur darin, dass bei der Sofort-Abschreibung der Festwert null (oder Fr. 1.--) beträgt. Der Unterschied zwischen Festwertrechnung und kollektiver Sofort-Abschreibung ist somit gradueller Natur.

Aus betriebswirtschaftlicher Sicht erfolgt bei der Sofort-Abschreibung eine Kostenantizipation und dadurch eine nicht-periodengerechte Aufwandverteilung. Die Kostenantizipation gewährleistet zwar einerseits die Substanzerhaltung, sie verletzt aber andererseits das Periodizitätsprinzip. Die Begrenzung der Sofort-Abschreibung hängt demnach von der Erwägung ab, ob der Periodisierung des Aufwandes eine massgebliche Bedeutung zukommt oder nicht. Aus diesem Grunde dürfen prinzipiell nur äusserst geringwertige Güter Gegenstand der Sofort-Abschreibung sein. (270)

Für die Handelsbilanz gilt ebenfalls, dass die Bewertung der Unternehmung keine unverhältnismässige administrative Belastung bereiten soll. Dies gilt insbesondere für die Inventarisierung

268 Dazu Hax, Substanzerhaltung, S. 202.

269 Blumer/Graf, S. 382.

270 Hax, Substanzerhaltung, S. 202.

'unbedeutender Werte', deren direkte und genaue Verbuchung über die GVR einen Arbeitsaufwand erfordern würde, der in keinem Verhältnis' zum Wert der Güter und ihrer bilanzlichen Bedeutung steht' (271).

Als solche unbedeutende Werte nennt Schmid (272) nur Büromaterial, kleine Werkzeuge und ähnliche unbedeutende Gegenstände. Ihre Nichtberücksichtigung in der Bilanz sei sachlich gerechtfertigt und verstosse nicht gegen Art. 959 OR (273). Folliet (274) äussert sich dazu wie folgt: "Il est très important de ne faire figurer dans le compte de mobilier que les achats ou améliorations importants, présentant une augmentation de valeur de ce compte. Par contre, les réparations doivent être portées dans le compte de Frais généraux ou Pertes et Profits, mais jamais dans le compte de Mobilier."

Auch Blumer/Graf (275) erwähnen, dass die Weglassung von Vermögenswerten, deren Wert im Verhältnis zur gesamten Bilanzsumme unbedeutend ist - beispielsweise von Werkzeugen, kleineren Büromaschinen, Büromaterial etc. -, nicht gegen den Grundsatz der Bilanzwahrheit verstosse.

Die Grenze ist fliessend und kann nicht mit einer allgemein gültigen Liste von Gütern abschliessend bestimmt werden. Vielmehr ist die relative Bedeutung der Wirtschaftsgüter und ihrer Wertveränderungen für Vermögensstand und Erfolgshöhe massgebend.

Steuerwirtschaftlich betrachtet ist die Sofort-Abschreibung wegen der Verletzung des Periodizitätsprinzips grundsätzlich unsachgemäss. Bei äusserst geringwertigen Gütern bleibt die Anwendung

271 Schmid, S. 23.

272 Schmid, S. 24.

273 Schmid, S. 24.

274 Folliet, S. 69 f.

der Sofort-Abschreibung allerdings auch steuerwirtschaftlich Ermessenssache, da sie handelsrechtlich nicht verboten ist.

Für das schweizerische (276) Steuerrecht gilt grundsätzlich die Regel (277), dass Ausgaben für die Anschaffung von Vermögensgegenständen nur in denjenigen Fällen sofort als Gewinnungskosten abgerechnet werden dürfen, in denen ihr Gegenwert im Verlaufe des Geschäftsjahres untergeht. In allen andern Fällen sind die Anschaffungskosten zu aktivieren und erst später abzurechnen. Das gleiche gilt für die Herstellungskosten. Eine Ausnahme von dieser Regel gilt für ausserordentliche Werteinbussen; sie können sofort durch eine ausserordentliche Abschreibung berücksichtigt werden.

Maschinen, Einrichtungsgegenstände, Werkzeuge und Geschäftsmobiliar sind nach Wehrsteuerrecht grundsätzlich zu aktivieren und später abzuschreiben (278). Werden solche Güter über den im Kreisschreiben der EStV vom 20.12.1951 (279) hinausgehenden Rahmen abgeschrieben und liegen keine Gründe für eine ausserordentliche Abschreibung vor, so handelt es sich um geschäftsmässig nicht begründete Abschreibungen (280).

Insbesondere für den Fall der Werkzeuge führt Känzig (281) aus, dass die Ausgaben für diese grundsätzlich in vollem Ausmass zu aktivieren seien. Die Sofort-Abschreibung darf laut Känzig (282)

275 Blumer/Graf, S. 67.

276 Das deutsche Einkommenssteuerrecht gestattet eine Sofort-Abschreibung für geringwertige Anlagegüter. Zu diesen gehören Einzelanlgen, deren Anschaffungs- oder Herstellungskostenwert DM 800.-- nicht übersteigt (Bühler/Scherpf, S. 459).

277 Kommentar Känzig, WStB Art. 22 N 23 und N 29 und Art. 49 N 62.

278 Kommentar Känzig, WStB Art. 22 N 68.

279 Kommentar Känzig, WStB Art. 49 N 153 - 156.

280 Kommentar Känzig, WStB Art. 49 N 161.

281 Kommentar Känzig, WStB Art. 49 N 85.

282 Kommentar Känzig, WStB Art. 22 N 15.

nur insoweit zur Anwendung kommen, als sie Vermögensgegenstände betrifft, die von kurzer Nutzungsdauer sowie von geringem Wert sind, z.B. Schreibmaterial, kleine Instrumente etc.

In den verschiedenen Kantonen (283) wird demgegenüber die Zulassung von Sofort-Abschreibung (284) als mit dem Begriff der geschäftsmässigen Begründetheit vereinbar betrachtet (285). Eine Abkehr vom Periodizitätsprinzip ist ja bereits durch die Anwendung der Abschreibungs-Normalansätze erfolgt. Die Zulassung der Sofort-Abschreibung stellt nur eine Weiterführung dieses grundsätzlichen Durchbruches dar (286).

Insbesondere ist die Wirtschaftlichkeit der Steuererhebung zur Begründung der Sofort-Abschreibung anzuführen (287). Es bleibt eine Frage des Ermessens, welche Güter als geringwertig zu bezeichnen und damit auch steuerlich sofort abzuschreiben sind.

Die zürcherische Praxis lässt das System der Sofort-Abschreibung zu. "Dabei wird der Einsatzwert - in der Regel der Anschaffungs- bzw. Herstellungswert - im Anschaffungs- bzw. Herstellungsjahr bis auf den Endwert (288) abgeschrieben. Diese besondere Abschreibungsmethode beruht auf dem Gedanken, dass auf lange Dauer die jährlichen Erfolgsrechnungen bei sofortiger Abschreibung der Anlagekosten mit denselben Ergebnissen enden wie bei der Anwendung der periodischen Abschreibungen mit den Normalansätzen, wobei der Grundsatz der periodengerechten Gewinnbesteuerung nicht verletzt werde. In diesem Sinne wird die Sofort-Abschreibung zugelassen

283 Lenhard, S. 162 ff.

284 Zur Technik der steuerlichen Sofort-Abschreibung im Kanton Zürich vgl. Lenhard, S. 166 ff.

285 Lenhard, S. 162.

286 Lenhard, S. 163.

287 Lenhard, S. 162.

288 Dieser Endwert beträgt 20 % des Anschaffungswertes, vgl. Reimann/Zuppinger/Schärrer § 19 N 225.

für laufend zu ersetzende, abnutzbare bewegliche Wirtschaftsgüter, z.B. für Mobiliar, Maschinen, Apparate und Fahrzeuge. Dagegen ist sie ausgeschlossen für nur in grossen Zeitabständen oder einmalig angeschaffte oder hergestellte Wirtschaftsgüter, z.B. für maschinelle Grossanlagen, Gebäude und dergleichen" (289).

Wir ersehen aus diesen Zitaten eine uneinheitliche Auffassung bezüglich der Anwendbarkeit der Sofort-Abschreibung im schweizerischen Steuerrecht. In der Tat kann hier keine Lösung als einzig richtiges Vorgehen vorgeschlagen werden; auch hier ist von Fall zu Fall zu entscheiden.

289 Reimann/Zuppinger/Schärrer § 19 N 201.

3. Der Bewertungsgegenstand bei Beteiligungsvermögen

Unter dem Finanzanlagevermögen (290) der Unternehmung sind folgende Wirtschaftsgüter zu verstehen (291) :

- Beteiligungen
- Wertpapiere des Anlagevermögens
- längerfristige Darlehen

Im Zusammenhang mit dem Bewertungsgegenstand des Finanzanlagevermögens sind die Beteiligungen besonders zu erwähnen. Hier geht es darum, die Bewertungseinheit zu definieren.

3.1. Begriff, Wesen und rechtliche Bestimmungen

Das Wesen der Beteiligung ist gekennzeichnet durch zwei Merkmale: Einerseits besteht seitens der Unternehmung die Absicht, mittels ihrer Kapitalanleihen einen Einfluss auf die Geschäftsführung einer anderen Unternehmung (hier Zweitunternehmung genannt) auszuüben. Andererseits muss es sich um die Absicht einer dauernden Beeinflussung der Geschäftsführung der Zweitunternehmung handeln (292). Die sich beteiligende Unternehmung erwirbt eine Mehrzahl von Anteilsscheinen am Kapital der Zweitunternehmung (293). Dabei kann das prozentuale Ausmass der Beteiligung an diesem Kapital nicht auf ein bestimmtes Mindestmass festgelegt werden; dieses kan sich zwischen 5 und 50 (oder mehr) Prozent bewegen (294).

Der Unterschied zu den Wertpapieren des Anlage- und Umlaufvermögens besteht darin, dass letztere der Anlage liquider Mittel dienen. Die Bewertung der Beteiligung hat sich betriebs-

290 Zur allgemeinen Gliederung der Vermögensstruktur unter besonderer Berücksichtigung des Wertpapiervermögens vgl. Wöhe, Bilanzierung und Bilanzpolitik, S. 198.

291 Mülhaupt in: Handwörterbuch, Sp. 52.

292 Mülhaupt in: Handwörterbuch, Sp. 52; Känzig, Einzelbewertung, S. 388.

293 Känzig, Einzelbewertung, S. 388.

294 Känzig, Einzelbewertung, S. 388.

wirtschaftlich nicht nach der Kursgestaltung, der Rendite und der Einfachheit in der Veräusserbarkeit (295) zu richten. Massgebend ist der innere Wert, den die Beteiligung in bezug auf das ihr zugrunde liegende Kapital repräsentiert, sowie der Ertrag der Unternehmung, um den die Beteiligung besteht.

Unter Beteiligung sind vor allem Anteile an Kapitalgesellschaften (Aktien, Genossenschaftsanteile, Anteile an Gesellschaften mit beschränkter Haftung) zu verstehen (296).

Grundsätzlich muss eine Beteiligung nicht unbedingt in die Form eines Wertpapieres gekleidet sein; ordentlicherweise tritt sie jedoch in Gestalt einer Mehrzahl von Wertpapieren auf.

Der Begriff 'Beteiligungen' wird im schweizerischen Obligationenrecht nicht erwähnt (297). Es bestehen nur Vorschriften zur Bewertung von Wertpapieren (Art. 667 OR). Zur Unterscheidung zwischen Beteiligung und übrigen Wertpapieren wird in der Literatur daher oft von 'Dauerbeteiligungen' gesprochen (298).

Es wird vielfach bestritten (299), dass für das Handelsrecht eine Unterscheidung zwischen der Bewertung von Beteiligung und der Bewertung von Wertpapieren zulässig sei. Das Aktienrecht erwähnt die Beteiligung nicht (300). Die aktienrechtliche Gliederung der Aktien in Anlagevermögen, Umlaufvermögen und Wertpapiere würde - so behaupten gewisse Autoren - in unzulässiger Weise ausgeweitet (301). Dagegen sprechen sich andere Autoren für die Trennung

295 Känzig, Einzelbewertung, S. 388.

296 Bühler/Scherpf, S. 464.

297 Roth, S. 69. Roth weist darauf hin, dass das Fehlen des gesetzlichen Begriffs auf die Schwierigkeiten einer Definition der Beteiligungen zurückzuführen sei.

298 Reichmuth, S. 64 und Gattenhof, S. 38.

299 Vgl. auch die Ausführungen in Blumer/Graf, S. 153, ferner Schucany, Art. 667 N 1 OR

300 Gattenhof, S. 39 und Reichmuth, S. 65.

301 Gattenhof, S. 37.

der Beteiligungen von den Wertpapieren aus, d.h. für die Behandlung als Anlagevermögen; so z.B. Egger (302), der vorschlägt, dass die Dauerbeteiligungen wie dauernde Anlagen im Sinne von Art. 665 OR zu behandeln sind. Desgleichen sagt von Steiger (303), dass eine Bilanzierung der dauernden Beteiligung zum Anschaffungswert mit dem Wortlaut und dem Zweck der Vorschriften des OR zu vereinbaren sei; das Wesen der Beteiligung als dauernde Anlage überwiege ihre Form als Wertpapier (304).

Nach meiner Meinung ist dem wirtschaftlichen Charakter der Beteiligung als Anlagevermögen Rechnung zu tragen und somit die Bewertung gemäss Art. 665 OR vorzunehmen. Güter mit unterschiedlichem wirtschaftlichem Charakter sind getrennt und nach verschiedenen Kriterien zu bewerten. Zudem birgt die Bewertung der Beteiligung zu über dem Anschaffungskostenwert liegendem Kurswert der Titel wegen der potentiellen Kursschwankungen erhebliche Gefahren einer Ueberbewertung in sich. Sie widerspricht dem handelsrechtlichen Vorsichtsprinzip. Einer Bewertung zu dem unter dem Anschaffungswert liegenden Kurswert steht handelsrechtlich nichts im Wege. In der Praxis werden die Wertpapiere meist zum Niedrigstwert bilanziert (305), was zur handelsrechtlich richtigen Bewertung der Beteiligungspapiere führt. Auch der Wehrsteuerbeschluss enthält keine eigene Bestimmung für die Bewertung von Beteiligungen; für die Vermögenssteuer sind sie grundsätzlich nach den Vorschriften für die Wertpapierbewertung zu bewerten (WStB Art. 30 und Art. 34) (306). Steuerrechtlich sind die Wertpapiere des

302 Egger, Die Bilanz, S. 69 f.

303 von Steiger, S. 270.

304 Vgl. dazu auch Roth, S. 70 und dortige Zitate.

305 Blumer/Graf, S. 152.

306 Blumenstein, Allgemeine eidgenössische Wehrsteuer, S. 150 ff.

Beteiligungsvermögens zu ihrem wahren Wert, jedoch nicht über dem Anschaffungswert zu bilanzieren. Was steuerrechtlich als Beteiligung gelten kann, schildert Studer (307), der offenbar terminologisch keinen Unterschied macht zwischen Wertpapieren des Anlagevermögens und Beteiligungen.

Strittig ist die Frage, ob kotierte Aktien auch als Beteiligungen des Anlagevermögens gelten können oder nicht (308). Werden die kotierten Aktien ins Anlagevermögen aufgenommen, so dürfen sie handelsrechtlich höchstens zum Anschaffungswert bilanziert werden. Die steuerrechtlichen Bestimmungen sind den handelsrechtlichen unterzuordnen und dürfen diesen nicht zuwiderlaufen. Wenn das Aktienrecht eine Bewertung der Beteiligung zu dem über dem Anschaffungswert liegenden Kurswert der einzelnen Aktien verbietet, so gilt dieser handelsrechtliche Bewertungssatz auch steuerrechtlich. Selbstverständlich darf nicht argumentiert werden, dass Aktien steuerrechtlich kein Anlagevermögen sein können, weil der steuerliche Wertansatz der kotierten Aktien höher sei als der handelsrechtlich zugelassene Höchstansatz für Anlagevermögen.

Entscheidend für die Zugehörigkeit eines Gutes zum Anlage- oder Umlaufvermögen ist dessen wirtschaftliche Funktion in der Unternehmung (309). Deshalb ist nicht einzusehen, warum gerade die kotierten Aktien von der Bewertung als Anlagevermögen auszunehmen sind.

307 Studer, S. 45: "Schliesslich gehören zu den Dauerbeteiligungen Aktien, Gesellschaftsanteile, Genussscheine, einfache Darlehen, Hypothekar- und Grundlastdarlehen, Obligationen, Geldforderungen langfristigen Charakters gegen Konzernunternehmen usw. Solche Wertpapiere oder Vermögensstücke sind dann als Anlagen zu betrachten, wenn sie zum Zwecke dauernder Beteiligung oder dauernder Vermögensanlage unter die Aktiven aufgenommen werden. Nicht notwendig ist es, dass die Beteiligung beherrschend sei oder dass sie den Charakter von Wertpapieren habe."

308 Studer, S. 45 ist dagegen, Känzig, Einzelbewertung, S. 389 ist dafür.

309 Anderer Meinung ist Gattenhof, S. 38.

Nach meiner Auffassung ist deshalb eine Bewertung kotierter Aktien des Anlagevermögens zum Kostenpreis steuerwirtschaftlich und steuerrechtlich richtig.

Dass für die Bewertung von Beteiligungen nicht einfach auf Transaktionspreise (Kostenwert, durchschnittlicher Kurswert, Veräusserungswert) abgestellt werden kann, veranschaulichen die Fälle, die in Studer (310), im Kommentar Känzig (311) und im Kommentar zum Basler Steuergesetz (312) dargestellt sind. Für die Bewertung von Wertpapieren des Beteiligungsvermögens für die Vermögenssteuer sind die Weisungen der Eidgenössischen Steuerverwaltung massgebend (313 und 314).

3.2. Die Bildung der Bewertungseinheit

Gemäss dem betriebswirtschaftlichen Bewertungszweck hat die Bewertungseinheit des Beteiligungsvermögens Homogenität bezüglich folgender Merkmale aufzuweisen:

- innerer Wert
- Beteiligungsart (Wertpapierart oder sonstige Beteiligungsform)
- Beteiligungsobjekt (Zweitunternehmung)
- beabsichtigte Beteiligungsdauer

310 Studer, S. 115.

311 Kommentar Känzig, Ergänzungsband, 2. Auflage, WStB Art. 22 N 75.

312 Kommentar Grüninger/Studer, S. 291.

313 Gattenhof, S. 46 ff.

314 Wegleitung der EStV in Archiv 46, S. 165 ff.

Betriebswirtschaftlich erhebt sich für Beteiligungen die Frage, ob bzw. inwieweit das Vorliegen verschiedener Einstandspreise der Wertpapiere einer Beteiligung zur Bildung verschiedener Bewertungseinheiten führen muss (315). Betriebswirtschaftlich gesehen sind für eine Beteiligung nicht Rendite und Veräusserbarkeit massgebend. Es kommt für die Bewertung auf den tatsächlichen inneren Wert des Kapitalanteils als Ganzes an. Dieser ist für alle Anteile einer Beteiligung derselbe, womit alle gemeinsam eine einzige Bewertungseinheit bilden. Wenn eine Verminderung des inneren Wertes der Beteiligung vorliegt, muss dieser auch dann mittels einer Wertkorrektur Rechnung getragen werden, wenn die Börsenkurse der einzelnen Titel dieser inneren Wertverminderung nicht oder nicht in vollem Masse folgen (316). Wird dagegen bei der Bewertung der Beteiligung auf den Anschaffungs-Kostenwert der einzelnen Titel abgestellt, so entstehen verschiedene Bewertungseinheiten. Diese werden dann meist mit einem Durchschnittswert kollektiv bewertet (317).

Die handelsrechtliche Bewertungs-Höchstgrenze bilden die Anschaffungskosten unter Berücksichtigung der den Umständen angemessenen Abschreibungen. Deshalb haben die einzelnen Papiere innerhalb ein- und derselben Beteiligungseinheit in diesem Anschaffungskostenwert bzw. im abgeschriebenen Buchwert übereinzustimmen (318).

315 Zur Unterstützung der pagatorischen Auffassung kann angeführt werden, dass die bilanzmässige Bewertung aufs engste mit der Finanzbuchhaltung verbunden ist, welche bekanntlich eine pagatorische Rechnung darstellt. Die andere Ansicht, wonach die Beteiligung nach dem inneren Wert der Kapitalanteilsrechte anzusetzen ist, wird durch die Befürwortung der betriebswirtschaftlichen Substanzerhaltungsrechnung gestützt, in welcher eben die Substanzwerte der Vermögensgegenstände auszuweisen sind und nicht bloss pagatorische Grössen.

316 Vgl. dazu auch die in Blumer/Graf, S. 154 angeführte handelsrechtliche Kontroverse.

317 Vgl. deutsche handelsrechtliche Regelung, in Gotsmich, S. 103.

318 Da in der Steuerpraxis für Papiere mit und ohne Kurswert die Bewertung zum Kostenpreis gilt, hat der Kostenwert für alle Wertpapiere als Abgrenzungskriterium zu gelten. Vgl. Studer, S. 114 ff.
Vgl. allgemein zur Frage des Einzelbewertungsprinzips Borkowsky, S. 101, Kommentar Känzig WStB Art. 49 N 130 und Känzig, Einzelbewertung, S. 388.

Die Einheitlichkeit in der Wertentwicklung einer Beteiligung beruht zudem auf der Uebereinstimmung der einzelnen Titel in Beteiligungsart und Beteiligungsobjekt. Dem handelsrechtlichen Prinzip der vorsichtigen Bewertung entspricht deshalb auch eine Unterteilung der Bewertungseinheiten nach diesen beiden Kriterien.

Die einzelnen Titel einer Bewertungseinheit des Beteiligungsvermögens haben somit in folgenden Merkmalen übereinzustimmen:

- Anschaffungskostenwert (oder Buchwert nach Abschreibung)
- Wertpapierart und
- Beteiligungsobjekt.

Steuerwirtschaftlich ist der innere Wert der Titel einer Beteiligung massgebend für die Abgrenzung der Bewertungseinheiten des Beteiligungsvermögens. Dieser innere Wert ist in der Steuerbilanz für die einzelne Bewertungseinheit nur soweit zu berücksichtigen, als er den handelsrechtlichen Höchstwertansatz nicht übersteigt. Für die steuerwirtschaftliche und steuerrechtliche Bewertung hat die Abgrenzung der Bewertungseinheiten für die einzelnen Titel des Beteiligungsvermögens aufgrund der Kriterien zu erfolgen:

- Anschaffungskostenwert (oder tiefer liegender Buchwert bzw. innerer Wert)
- Wertpapierart
- Beteiligungsobjekt.

3.3. Die kollektive Bewertung

Für die kollektive Bewertung von Beteiligungen ist zumindest dort die Grenze zu ziehen, wo verschiedene Beteiligungsobjekte vorliegen. Eine Mehrzahl von Beteiligungstiteln an verschiedenen Unternehmungen sind als verschiedene Bewertungskollektive zu betrachten. Dies ist damit zu begründen, dass in solchen Fällen für jeden Bewertungsgegenstand eine verschiedene Wertbasis vorhanden ist. Es würde sich somit nicht nur um ein heterogenes Bewertungskollektiv

handeln, sondern um eine bilanzmässige Zusammenfassung verschiedenstartiger Wirtschaftsgüter (319), welche das Bilanzbild intransparent werden liesse.

Ein Bewertungskollektiv bilden u.U. Beteiligungen mit Titeln unterschiedlicher Wertpapierart. Ein derartiges Bewertungskollektiv kann etwa in denjenigen Fällen gebildet werden, in denen einzelne Titel einer Beteiligung kursmässige Wertverminderungen erlitten haben, in ihrem inneren Wert aber gleich geblieben sind. Anteile unterschiedlicher Rechtsnatur sind jedoch getrennt und nach verschiedenen Kriterien zu bewerten (320).

Betriebswirtschaftlich ist eine Abschreibung im genannten Fall nicht erforderlich, wenn der innere Wert der Titel gleich bleibt und somit die Substanzerhaltung der Unternehmung nicht gefährdet ist. Ist der innere Wert der Beteiligung tiefer als der Kostenwert, so ist aus betriebswirtschaftlicher Sicht eine entsprechende Abschreibung vorzunehmen (321).

319 Känzig, Einzelbewertung, S. 389.
"Da die Beteiligungen sowohl aktienrechtlich als auch steuerrechtlich Bewertungseinheiten bilden, geht es nicht an, sämtliche Beteiligungen einer Unternehmung für die Bewertung als eine Einheit zu behandeln. Die Steuerbehörden dürfen von der Unternehmung nicht verlangen, dass sie Wertverminderungen auf einer Beteiligung mit Wertvermehrungen auf andern Beteiligungen ausgleicht. Ein solcher Ausgleich würde einerseits in der Regel gegen das aktienrechtliche Verbot einer Bilanzierung der Aktiven über den Anschaffungskosten und andererseits immer gegen den steuerrechtlichen Grundsatz verstossen, dass Aktiven nicht von den Steuerbehörden, sondern nur von den Steuerpflichtigen aufgewertet werden können."

320 Vgl. Wegleitung der EStV in Archiv 46, S. 165 ff.; und Reimann/Zuppinger/Schärrer § 34 N 76 ff.; Kommentar Grüninger/Studer, S. 395 ff.

321 Masshardt, Kommentar 1971 - 1982, S. 228; Blumer/Graf, S. 393; Roth, S. 184 ff.

Handelsrechtlich ist eine Abschreibung in denjenigen Fällen erforderlich, in denen der Verkehrswert sämtlicher Titel einer Beteiligung sinkt. Dies muss demnach auch steuerwirtschaftlich und steuerrechtlich gelten. Jedoch genügt im Falle eines Bewertungskollektivs das Sinken des Verkehrswertes eines einzelnen Titels einer Beteiligung nicht zur steuerwirtschaftlichen und steuerrechtlichen Begründung einer Abschreibung auf der ganzen Beteiligung (322).

Die Frage der Kollektivbewertung stellt sich ferner bei der Aktivierung von Titeln, die sich zwar auf das gleiche Beteiligungsobjekt beziehen und die auch gleicher Wertpapierart sind, die jedoch zu verschieden hohen Preisen erworben worden sind. Betriebswirtschaftlich ist nichts gegen eine Durchschnittsbewertung derartiger Titel einzuwenden, sofern der innere Wert der einzelnen Titel gleich ist, und der zu bildende Durchschnittswert diesem inneren Wert der Titel entspricht. Handelsrechtlich ist die Bildung eines Bewertungskollektivs solange nicht verboten, als die Titel dabei nicht über dem zulässigen Höchstwert bewertet werden. Diese Kollektivbewertung ist in diesen Fällen auch steuerwirtschaftlich sachgemäss und steuerrechtlich zulässig.

322 Kommentar Känzig, Ergänzungsband, 2. Auflage, WStB Art. 22 N 75 und Känzig, Einzelbewertung, S. 388.

4. Der Bewertungsgegenstand bei Vorratsvermögen

4.1. Begriff, Wesen und rechtliche Bestimmungen

Unter Vorratsvermögen sind Waren, Betriebsstoffe, Halb- und Fertigfabrikate sowie Rohstoffe zu verstehen. Das Obligationenrecht (Art. 666) bestimmt, dass diese Güter mit dem Anschaffungs- und Herstellungskostenwert oder zum niedrigeren 'allgemein geltenden Preis' anzusetzen sind. Einen weiteren Hinweis auf den Bewertungsgegenstand enthält das Gesetz nicht. Der Wehrsteuerbeschluss übernimmt den Wertansatz des Obligationenrechtes (WStB Art. 33) für die Vermögenssteuer,spricht aber bloss von 'Waren'. Für die Steuerveranlagung wird auf dem Warenwert ein Drittelsabzug gewährt. Die Gewährung des Drittelseinschlages ist an die Führung eines vollständigen und übersichtlichen Inventars gebunden.

4.2. Die Einzelbewertung

Grundsätzlich herrscht auch für die Vorratsbewertung das Prinzip der Einzelbewertung. Dies würde praktisch bedeuten, dass der Bilanzansatz für jeden einzelnen Gegenstand berechnet werden müsste. Aus Praktikabilitätsgründen und aus Wirtschaftlichkeitserwägungen wird in der Praxis meist eine Kollektivbewertung vorgenommen. Diese Kollektivbewertung kann auch vom handels- und steuerrechtlichen Standpunkt aus nicht schlechtweg abgelehnt werden. Indessen sind gewisse Vorbehalte anzubringen.

Von der eigentlichen Kollektivbewertung zu unterscheiden sind diejenigen Bewertungsmethoden, die in ihrer Art zwar mit der Kollektivbewertung nahe verwandt sind, jedoch im Grunde genommen keine Bildung von Bewertungskollektiven voraussetzen. Es sind dies die First-in-first-out-Methode, die Last-in-first-out-Methode und die Highest-in-first-out-Methode (FIFO, LIFO, HIFO).

Werden gleichwertige Güter zu unterschiedlichen Anschaffungskosten erworben, so kann einerseits eine Einzelbewertung erfolgen - entweder durch Bewertung der einzelnen Güterserien mit gleichem An-

schaffungswert zu ihrem effektivem Einstandspreis oder durch Anwendung einer der erwähnten Methoden der Wertansatzmanipulation (HIFO, FIFO, LIFO) -, andererseits können die Güter unter gewissen Voraussetzungen auch kollektiv bewertet werden, indem auf das gewogene Mittel der Anschaffungspreise abgestellt wird, wobei aber weder gegen handelsrechtliche noch gegen steuerrechtliche Bewertungsvorschriften verstossen werden darf.

Beispiel einer Einzelbewertung

Zukauf: 400 Stück

Artikel-serie	Stückzahl	Anschaffungs-preis
A	100	100
B	100	150
C	100	200
D	100	250
Total	400	700

Verkauf: 200 Stück

Bewertung	Artikelserie am Lager	Stück-zahl	Bilanzwert
FIFO	C	100	200
	D	100	250
Total		200	450
LIFO	A	100	100
	B	100	150
Total		200	250
HIFO	A	100	100
	B	100	150
Total		200	250

Im dargestellten Beispiel wird kein Durchschnittswert gebildet. Es handelt sich um eine Einzelbewertung, weil die einzelnen Artikelserien zu effektiv bezahlten Anschaffungspreisen bewertet werden.

Keine Kollektivbewertung stellt gemäss unserer Definition (323) auch die Zusammenfassung einer Mehrzahl von Gütern dar, die zwar physisch getrennte Einheiten bilden, jedoch den gleichen Anschaffungs- oder Herstellungskostenwerten, die gleiche stoffliche Beschaffenheit, den gleichen betrieblichen Verwendungszweck und die gleiche Beeinflussbarkeit durch Dritte aufweisen.

Für die Bildung von Bewertungseinheiten sind die Merkmale, die vorstehend erwähnt wurden, massgebend. Zunächst ist das Vorratsvermögen in die verschiedenen Güterkategorien aufzuteilen. Dann werden innerhalb jeder Güterkategorie die Bewertungseinheiten und Bewertungskollektive gebildet. Für das Vorratsvermögen ist die Unterscheidung zwischen Homogenität und Heterogenität oft schwierig, da viele einander sehr 'ähnliche' Güter bewertet werden müssen. Abgrenzungskriterien sind Güterart, Verwendungszweck (produktiver Einsatz, Verarbeitung, Absatzleistung), Wertansatz sowie Beeinflussbarkeit durch Dritte (Marktgeschehen und staatliche Eingriffe, wie z.B. Beschränkung der Herstellung oder des Verkaufs eines Gutes).

323 Vgl. S. 28.

4.3. Die kollektive Bewertung

4.31. Die kollektive Aktivierung des Vorratsvermögens

Die kollektive Aktivierung von Vorratsvermögen ist in der Praxis weit verbreitet (324). Dabei wird eine grosse Zahl von ähnlichen Gütern, entweder mit einem Durchschnittswert oder mit einem Festwert angesetzt. Als mögliches weiteres kollektives Aktivierungsverfahren kann auch das Zonenpreisverfahren Verwendung finden.

In die kollektive Aktivierung sind nur Güter einzubeziehen, die vertretbar oder vermischbar sind oder die art- und wertmässig nur geringe Unterschiede aufweisen (325). Das massgebende Kriterium für die Begrenzung des Kreises der in die kollektive Aktivierung einzubeziehenden Güter ist die relative wertmässige Bedeutung der Güter. Dies kann an folgendem Beispiel gezeigt werden (326): Zum Sortiment eines Pelzgeschäftes mit einem Gesamtwert von Fr. 500'000 gehört ein bestimmter Nerzmantel, dessen Einzelwert Fr. 10'000.- beträgt; das macht einen Anteil von 2 %. Der gleiche Mantel besitzt im Sortiment 'Pelzmäntel' eines Warenhauses mit einem Wert von Fr. 40'000.- einen Anteil von 25 %. Das Pelzmantelsortiment besitzt im Falle des Spezialgeschäftes 80 % Anteil am gesamten Lagerwert, im Falle des Warenhauses 10 %. Im Falle des Spezialgeschäftes wird es nicht nötig sein, den Nerzmantel einzeln zu bewerten, im Warenhaus dagegen eher.

324 Barth, S. 35 und Blumer/Graf, S. 138.

325 Vgl. Gutachten des deutschen Industrie- und Handelstages vom 17.1.1933, das im Urteil des Reichsfinanzhofes VI A 1883 - 1885/31 vom 1.2.1933 abgedruckt ist (Vgl. Reichssteuerblatt 1933, S. 1062, zit. auch in Hax, Substanzerhaltung, S. 87).

326 Vgl. dazu auch Güldenagel, S. 89.

In der Praxis sind etwa folgende Bewertungsgrundsätze denkbar:

a) In Lagersortimenten, deren Wert 20 % oder mehr des Gesamtlagerwertes ausmacht, sind mindestens diejenigen Güter anlässlich der Inventur einzeln zu bewerten und einzeln auszuweisen, deren Einzelanteil am Sortimentswert 10 % oder mehr beträgt,

b) In Lagersortimenten, die 10-20 % des Gesamtlagerwertes enthalten, sind mindestens diejenigen Güter einzeln zu bewerten und auszuweisen, deren Einzelanteil am Sortimentswert 20 % oder mehr beträgt,

c) In Lagersortimenten, die 1-10 % des Gesamtlagerwertes enthalten, sind mindestens diejenigen Güter einzeln zu bewerten und auszuweisen, deren Einzelanteil 30 % und mehr beträgt.

Für die Aussagefähigkeit des Bewertungsresultates bei der Durchschnittsaktivierung erscheint es wesentlich, dass der Durchschnittswert, mit dem der betreffende Güterbestand angesetzt wird, als repräsentativ für alle einbezogenen Güterpreise gelten darf. Dazu müssen einerseits die Wertabweichungen der einbezogenen Güter sich in gewissen, von der bewertenden Unternehmungsleitung zu bestimmenden Schranken halten und andererseits muss eine richtige Gewichtung der Einzelwerte vorgenommen werden. Wie gross die tolerierte Abweichung der Einzelwerte vom Durchschnittswert sein darf, ist Gegenstand eines unternehmungspolitischen Entscheides. Mit zunehmender relativer Bedeutung der Güterwerte muss die tolerierbare Abweichung immer kleiner gehalten werden.

4.31.1. Die Durchschnittsbewertung (327)

4.31.11. Die Methode des gewogenen Durchschnittspreises pro Lagerbewegung

Die im Lager vorhandenen Güter werden bei diesem Verfahren immer

327 Barth, S. 33 ff.

zum Durchschnittspreis der gesamten Lagermenge bewertet. Nach jedem Wareneingang wird ein neuer Durchschnittspreis errechnet und entsprechend werden auch die Ausgänge bewertet.

Beispiel

Zeitpunkt	Zugänge		Ausgänge			Lagerbestand	
	Menge	Preis	Menge	Preis	Sub-Total	Menge	D'Preis
1.1.	100	1.--				100	1.--
10.1.	50	1.20				150	1.066
15.1.			100	1.066	106.66	50	1.066
20.1.	200	1.50				250	1.413
25.1.			100	1.413	141.32	150	1.413
.							
.							
.							

Plötzliche Preisschwankungen werden durch die Durchschnittsbewertung in ihrem Effekt auf das Bewertungsergebnis abgeschwächt, was bei der First-in-first-out-Bewertung beispielsweise nicht geschieht: im Gegenteil, die letzt bezahlten Einstandspreise der Waren bestimmen dort den Warenbestandeswert, wobei es sich um Extremwerte handeln kann.

Nachteil dieser Durchschnittsmethode ist der grosse Rechnungsaufwand für den immer wieder neu zu errechnenden Durchschnittswert. Ebenso muss es als Nachteil der Durchschnittsbewertung betrachtet werden, dass Extremwerte lange Zeit nachwirken.

4.31.12. Die Methode des periodischen Durchschnitts (hier: Jahresdurchschnitt)

Der Durchschnittspreis wird bei dieser Methode jeweils nur am Ende der Periode berechnet, nach der Formel:

$$\frac{\text{Wert des Anfangsinventars + Wert der pro Periode getätigten Einkäufe}}{\text{Menge des Anfangsinventars + Menge der pro Periode getätigten Einkäufe}}$$

Bei diesem Verfahren wird der gewogene Durchschnitt aus den Preisen des Anfangsbestandes und den Preisen aller Zugänge im Laufe des Wirtschaftsjahres gebildet.

Beispiel: Bewertung eines Kohlenvorrats (328)

Anfangsbestand	1000 t zu je 50 Fr.	50'000 Fr.
Zugänge	500 t zu je 48 "	24'000 "
	300 t zu je 52 "	15'600 "
	400 t zu je 49 "	19'600 "
	2200 t	109'200 Fr.
Endbestand	900 t zu je 49.60 Fr.	44'640 Fr.
Verbrauch	1300 t	64'560 "

Anfangsbestand und Zugang belaufen sich auf 2'200 t, für die sich insgesamt ein Anschaffungswert von 109'200 Fr. ergibt. Der durchschnittliche Anschaffungswert je Tonne ist 49.60 Fr., der sowohl bei der Bewertung des Endbestandes als auch bei der Bewertung der verbrauchten Mengen zugrunde gelegt wird. Wenn der Marktpreis der Kohle am Bilanzstichtag niedriger liegt als 49.60 Fr., dann muss für die Handelsbilanz (und somit auch steuerwirtschaftlich und steuerrechtlich) an die Stelle des Durchschnittspreises gemäss dem Niederstwertprinzip der Marktpreis treten.

328 Aus Hax, Substanzerhaltung, S. 92.

Dieses Verfahren erleichtert die Inventur erheblich (329). Allerdings erwähnen Blumer/Graf (330) die Unzukömmlichkeit dieser Methode für die Kalkulation der Warenausgänge. Sie erfolgt jeweils nach dem in der Vorperiode errechneten Durchschnittspreis. Dennoch ist diese Bewertungsmethode auch in der Schweiz, insbesondere für die Bewertung von Rohmaterialien, weit verbreitet (331).

4.31.13 Beurteilung

4.31.13.1. Betriebswirtschaftliche Beurteilung

Die Durchschnittsaktivierung von gewissen 'gleichartigen' Gegenständen des Anlage- und Umlaufvermögens kann den Erfordernissen der Substanzerhaltungsrechnung dienen und deshalb betriebswirtschaftlich sinnvoll sein. Diese Wirkung kann insbesondere dadurch erreicht werden, dass mittels der Anwendung von Durchschnittspreisen der Ausweis von Scheingewinnen, die durch blosse kurzfristige Schwankungen des Marktpreises hervorgerufen werden können, vermieden wird (332), (333).

Sowohl die Aufwands- wie auch die Lagerbestandesbewertung folgen der Preisentwicklung abgeschwächt und mit einer gewissen Verzögerung (334).

Den grössten Effekt in bezug auf die Substanzerhaltung hat allerdings die Highest-in-first-out-Methode. Die noch am Lager vorhandenen Waren werden zum Tiefstansatz, der Aufwand wird zu Maximalansätzen bewertet. Der durch den Warenabsatz erzielte Enderlös stellt also einen Minimalerlös dar.

329 Hax, Substanzerhaltung, S. 92.

330 Blumer/Graf, S. 138.

331 Blumer/Graf, S. 138.

332 Hax, Substanzerhaltung, S. 85 ff.

333 Die bei der Durchschnittsbildung im Bewertungsresultat festzustellende Wertremanenz verursacht durch den Einbezug der Altbestände in den Durchschnittswert, die bei generellen Preistendenzen nach oben oder nach unten auftritt, bewirkt andererseits ein Auseinanderklaffen von ausgewiesenem Wert und effektivem Substanzwert. Je enger die Schwankungsbreite um den Durchschnittswert gewählt wird, umso kleiner wird der Remanenzeffekt (vgl. auch Beispiel in Klein, S. 121).

334 Borkowsky, S. 95.

Die Durchschnittsaktivierung ist betriebswirtschaftlich nur solange zweckmässig, als sie auch eine tatsächliche Vereinfachung der Bewertung mit sich bringt, denn der Hauptzweck der Durchschnittsbewertung wird betriebswirtschaftlich in der Vereinfachung der Bilanzbewertung gesehen (335).

Je genauer die Bilanzbewertung dem effektiven Warendurchlauf und dem mit ihm verbundenen Wertfluss Rechnung trägt, umso aussagefähiger werden die in die Bilanz aufgenommenen Werte sein. Eine zunehmende Aussagefähigkeit muss mit einer abnehmenden Wirtschaftlichkeit des Bewertungsverfahrens erkauft werden. Je nach Höhe der Wertdifferenzen im Anschaffungs- oder Herstellungskostenwert und je nach Verlauf der tatsächlichen Wertentwicklung der einmal in einer Gruppe zusammengefassten Güter wird das Bewertungsresultat mehr oder weniger genau. Je enger der Begriff der 'Nämlichkeit' oder 'Gleichartigkeit' der in einer Gruppe zusammengefassten Güter umschrieben wird, umso genauere Bewertungsresultate werden erzielt (336).

4.31.13.2. Handelsrechtliche Beurteilung

Weder das schweizerische OR noch die entsprechenden Kommentare gehen auf das Problem der Durchschnittsbewertung ein. Es können für die schweizerischen Verhältnisse nur wenig Anhaltspunkte für die handelsrechtliche Zulässigkeit der Durchschnittsbewertung und deren Limitierung gefunden werden (337).

335 Hax, Substanzerhaltung, S. 94 und 98.

336 vgl. Fussnote 325.

337 Schmid ,S. 39. Schmid erwähnt, dass die Einstellung von Vermögensgegenständen zum Durchschnitts-Einstandspreis zulässig sei, gibt aber dafür keine Grenze an.

Dem schweizerischen OR ist aber auch kein Verbot der Durchschnittsbewertung zu entnehmen. Gemäss Art. 959 OR hat die Bilanzierung nach allgemein anerkannten kaufmännischen Grundsätzen zu erfolgen. Die Forderung nach einer strikten Einzelbewertung für das Vorratsvermögen würde in der Praxis oft zu unmöglichen oder doch mit sehr grossen Schwierigkeiten verbundenen Bewertungen führen (338). Es ist daher nach der kaufmännischen Verkehrsauffassung zu beurteilen, inwieweit eine Durchschnittsbewertung zulässig ist oder nicht. Eine Zusammenfassung von Gegenständen des Vorratsvermögens zwecks Durchschnittsbewertung darf demnach nur insoweit erfolgen, als die betreffende bewertungsmässige Gütergruppierung als der branchenüblichen Usanz entsprechend betrachtet werden kann (339).

Aus dem Vorsichtsprinzip der handelsrechtlichen Bilanzbewertung kann gefolgert werden, dass die Durchschnittsaktivierung nach den handelsrechtlichen Bewertungsvorschriften auf jeden Fall solange in Ordnung ist, als mit der Durchschnittsbewertung ein tieferer Bilanzansatz erreicht wird (340), als mit der Einzelbewertung.

338 Weidmann, S. 145.

339 Güldenagel, S. 92.

340 Beim First-in-first-out-Verfahren werden für die Bewertung der Restbestände die Preise der letzten Lieferungen zugrunde gelegt. Dabei ergeben sich je nach Art und Ausmass der Preisbewegungen andere Inventurwerte als bei der Anwendung von Durchschnittspreisen. Bei steigenden Preisen führt das First-in-first-out-Verfahren zu höheren Werten als die Durchschnittsbewertung. Bei sinkenden Preisen liegt der durchschnittliche Preis zwar höher als die Anschaffungspreise der letzten Lieferungen; aufgrund des Niederstwertprinzips muss jedoch sowieso eine Angleichung an den tieferen Preis erfolgen. Deshalb führt die Bewertung zu Durchschnittspreisen nie zu höheren Inventurwerten als die First-in-first-out-Methode, wohl aber bei steigenden Preisen zu niedrigeren Inventurwerten. Die handelsrechtliche Bilanzvorsicht ist deshalb mit der Bewertung zu Durchschnittspreisen gewahrt und aus der Sicht des Gläubigerschutzes als vorteilhafter zu beurteilen. Vgl. Hax, Substanzerhaltung, S.93, der diesen Gedankengang im Zusammenhang mit der Substanzerhaltungszielsetzung anführt.

Der handelsrechtliche Grundsatz der vorsichtigen Bewertung kann auch dahin ausgelegt werden, dass - auch bei Anwendung der kollektiven Aktivierungsverfahren - eine gewisse Transparenz der Wertansätze in der Jahresbilanz gewährleistet werden muss. Die Transparenz ist offenbar stets gegeben, wenn es sich um gleichartige (341) Güter handelt, die in die Durchschnittsbewertung einbezogen werden. Die Wertentwicklung ist dann für alle in einer Gruppe zusammengefassten Güter gleich. Der Gegenwartswert der Gütergesamtheit kann deshalb jederzeit leicht ermittelt werden.

341 Die handelsrechtliche Bestimmung des deutschen HGB betreffend die Gruppenbewertung (HGB § 40, 4 Ziff. 1) besagt, dass annähernd gleichwertige Güter oder solche Vermögensgegenstände, bei denen nach der Art des Bestandes oder aufgrund sonstiger Umstände ein Durchschnittswert bekannt ist, bei der Aufstellung der Bilanz zu einer Gruppe zusammengefasst werden können. Aus dieser Umschreibung der Voraussetzungen der Durchschnittsbewertung ergeben sich zugleich deren Grenzen: 'Die Gliederung nach Mengen und Preisen muss soweit gehen, dass der angesetzte Durchschnittspreis ungefähr nachgeprüft werden kann' (Hax, Substanzerhaltung, S. 88).
Die zur Durchschnittsbewertung vorausgesetzte 'Gleichartigkeit' der Güter bezieht sich demnach auf Güter gleicher Gattung, die nur geringe Preisunterschiede aufweisen. Die weitere gesetzliche Voraussetzung zur Durchschnittsbewertung, dass nämlich der Durchschnittswert nach der Art des Bestandes oder aufgrund sonstiger Umstände bekannt sein muss, bringt zum Ausdruck, dass ein solcher Durchschnittswert nicht allein nach rechnerischen Gesichtspunkten zu bilden ist, sondern dass branchenübliche Massstäbe dabei massgebend sein müssen (Bühler/Scherpf, S. 432). Es wird dadurch deutlich, dass die Verkehrsauffassung sowie die relative Bedeutung der zusammenzufassenden Güter ausschlaggebend sind für deren Einbezug in die Durchschnittsbewertung. Eine allgemeingültige genaue Limite zur Begrenzung der Durchschnitts-Aktivierung kann nicht gegeben werden.

Bei stofflich ungleichartigen Gütern dagegen besteht eine Verschiedenheit im individuellen Wertstatus und deshalb die hohe Wahrscheinlichkeit einer divergierenden Wertentwicklung in der Zukunft. Eine Zusammenfassung verschiedenartiger - im Moment der Bilanzierung aber preislich kaum differierender - Güter zwecks Bildung eines Durchschnittswertes würde zur Intransparenz des Bilanzwertes führen.

Kleine Preisunterschiede bei der Anschaffung sind kein Indiz dafür, ob es sich um 'gleichartige' Güter handelt (342). Die Zusammenfassung soll sich auf die Gleichartigkeit der stofflichen Beschaffenheit stützen. Ferner haben der Verbrauchsrhythmus und die relative wertmässige Bedeutung der in einer Gruppe zusammengefassten Güter übereinzustimmen. So sind Ladenhüter nicht mit den anderen Vorräten zusammen in der gleichen Gütergruppe einzustellen.

Die Begrenzung der Durchschnittsbewertung ist handelsrechtlich darin zu sehen, dass die Bestände nicht über dem handelsrechtlich vorgeschriebenen Höchstansatz bewertet werden dürfen. Auch entspricht es dem Grundsatz ordnungsmässiger Buchführung, dass nur Güter gleicher Gattung mit einem Durchschnittswert eingestellt werden. Der Durchschnittswert muss repräsentativ sein für alle in der betreffenden Gruppe zusammengefassten Güter.

342 Güldenagel, S. 92.

4.31.13.3. Steuerwirtschaftliche Beurteilung

Der kollektiven Vorratsbewertung in der Form der Durchschnittsbewertung steht betriebswirtschaftlich und steuerwirtschaftlich insoweit nichts entgegen, als bei dieser Bewertungsmethode die Substanzerhaltung gewährleistet bleibt und die Bewertungsmethode selbst wirtschaftlicher ist als die Einzelbewertung. Solange sich die Wertansätze der Durchschnittsbewertung innerhalb der Schranken der handelsrechtlichen Höchstwertvorschriften bewegen und die bilanzmässigen Wertansätze transparent und die Durchschnittswerte für eine Gütergruppe repräsentativ sind, ist die Durchschnittsbewertung von Vorratsvermögen steuerwirtschaftlich sachgemäss.

4.31.13.4. Steuerrechtliche Beurteilung

Nach schweizerischem Steuerrecht bestehen im Rahmen des zwingenden Handelsrechts keine Bedenken gegen die Anwendung der Durchschnittsbewertung beim Umlaufvermögen (343). In gleicher Weise wie in der Veranlagungspraxis die Durchschnittsbewertung von Anlagegütern gleicher Art zulässig ist (344), darf auch das Vorratsvermögen kollektiv aktiviert werden, wobei es sich um Vermögensgegenstände 'gleicher Art und Beschaffenheit' handeln muss (345).

Für die Vorratsbewertung ist nach Känzig die steuerrechtliche Beurteilung anhand der betriebswirtschaftlichen Ueberlegungen vorzunehmen (346). Dies führt zur Anwendung der dem Substanzerhaltungsziel am ehesten entsprechenden und zudem wirtschaftlichsten Bewertungsmethode (Highest-in-frist-out) (347, 348).

343 Studer, S. 111.

344 Känzig, Einzelbewertung, S. 387.

345 Känzig, WStB Art. 49, N 130.

346 Känzig, Einzelbewertung, S. 391.

347 Nach Känzig, Einzelbewertung, S. 381 sind alle 4 Methoden zulässig.

348 Känzig, Einzelbewertung, S. 392.

Steuerrechtlich erscheint die Aktivierung von Durchschnittswerten für Vorräte - vom Wertansatz her betrachtet - als zulässig, insbesondere auch im Hinblick darauf, dass gewisse Einzelbewertungsmethoden, die steuerrechtlich als erlaubt betrachtet werden müssen, zu noch tieferen Bilanzansätzen führen können als die Durchschnittsbewertung. (Das Last-in-first out-Verfahren führt bei steigenden Preisen zu tieferen Bilanzansätzen als die Durchschnittsbewertung).

Steuerrechts-theoretisch ist wesentlich, dass durch die kollektive Aktivierung keine Unterbewertung des Lagerbestandes und damit keine Bildung von stillen Reserven erfolgt. Für die Steuerpraxis spielt dieses Kriterium jedoch eine geringe Rolle, da die Veranlagungsbehörden eine Unterbewertung der Vorräte bis zu einem Drittel des effektiven Wertes zulassen (349).

Wie im deutschen Steuerrecht ist auch für schweizerische Verhältnisse die Aktivierung von Durchschnittswerten weitgehend zuzulassen. Sie entspricht den praktischen Bedürfnissen der Inventur weit eher als die Einzelaktivierung.

4.31.2. Das Zonenpreisverfahren (350)

4.31.21. Methode

Das Wesen der Bewertung mit Zonenpreisen besteht darin, dass ein bestimmter Wertbereich systematisch in Zonen unterteilt wird, deren jede durch einen typischen mittleren Preis, den Zonenpreis, charakterisiert ist. In die Rechnung gehen dann nicht mehr tatsächliche Preise bzw. Werte, sondern nur noch Zonenpreise ein. Die Zusammenstellung aller Preiszonen und der dazugehörigen Zonenpreise nennt man den Zonenpreisschlüssel.

349 Vgl. Kreisschreiben der EStV vom 4.1./1.2.1951, Archiv 19, S. 263 und 327.

350 Hofmann, S. 134 ff. und die dort zitierten Werke.

Er sieht beispielsweise wie folgt aus:

Preiszone Fr.	Zonenpreis Fr.	Zonenbreite ± %
0,01 - 0,44	0,31	100
0,45 - 0,55	0,50	10
0,56 - 0,70	0,63	11,1
0,71 - 0,89	0,80	11,25
0,90 - 1,11	1,00	11
usw.	usw.	usw.

4.31.22. Beurteilung

Hofmann (351) nennt das Zonenpreisverfahren ein 'diszipliniertes Verfahren der Gruppenbewertung' mit der Begründung, dass die Gruppenpreise systematisch ermittelt werden. Als Grundlage dafür dienen in Deutschland die Normzahlenreihen nach DIN 323, "die geometrisch aufgebaut sind und insofern das sogenannte Lagerphänomen berücksichtigen, dass die Posten mit den niedrigsten Preisen i.d.R. am häufigsten vorkommen, während höherwertige Artikel seltener vertreten sind. Darum ist auch stets dann, wenn die Bestände nach Art einer Lorenzkurve verteilt sind, das geometrische Mittel charakteristischer für die Preiszone als etwa das arithmetische Mittel. Bei anderen Häufigkeitsverteilungen mögen hingegen das arithmetische Mittel oder noch andere Mittelwerte als Zonenpreis besser geeignet sein.

Liegt dem Zonenpreisschlüssel nur eine einzige Normzahlenreihe zugrunde, so ist die in jeder Preiszone mögliche relative Abweichung vom Zonenpreis gleich gross. Damit ist auch der grösste

351 Hofmann, S. 135.

prozentuale Fehler bestimmt, der sich bei einer Bewertung nach dem Zonenpreisverfahren gegenüber einer unter sonst gleichen Bedingungen erfolgenden Einzelbewertung ergeben könnte" (352).

Die Vorteile des Zonenpreisverfahrens bestehen insbesondere in einer Reduktion der (sonst) notwendigen Multiplikationen. Bei Verwendung von Lochkarten kann zudem durch die höhere Sortiergeschwindigkeit ein zusätzlicher Vorteil erzielt werden.

Als weitere Vorzüge dieses Verfahrens werden Uebersichtlichkeit und Klarheit der Rechnung genannt, ferner eine gegenüber der Einzelbewertung geringere Zahl von potentiellen Fehlerquellen (353). Als Nachteil des Zonenpreisverfahrens kann die Einbusse an Genauigkeit erwähnt werden, wobei sich allerdings bei einer grossen Zahl von Gütern pro Preiszone die positiven und negativen Abweichungen gegenseitig aufheben können.

Aus betriebswirtschaftlicher Sicht ist das Zonenpreisverfahren bei der Bewertung einer grossen Zahl geringwertiger Vorratsgüter zweckmässig, da es sich im Vergleich zur Einzelbewertung um eine wirtschaftlichere Bewertungsmethode handelt, welche die Substanzerhaltung kaum beeinträchtigt. Steuerwirtschaftlich und steuerrechtlich ist diese Bewertungsmethode wiederum insoweit sachgemäss und zulässig, als sie keine handelsrechtlichen Höchstwertvorschriften verletzt.

4.31.3. Die Festbewertung

4.31.31. Die Festwertrechnung

Sowohl auf die Methode wie auch auf deren Beurteilung wurde bereits anlässlich der Besprechung des Bewertungsgegenstandes des mobilen Anlagevermögens (354) eingegangen.

352 Hofmann, S. 135.

353 Hofmann, S. 138.

354 Vgl. S. 118.

Voraussetzung für die Anwendung dieses Rechnungsverfahrens ist, dass sich die betrieblichen Bedingungen, unter denen der Festwert bestimmt wurde, nicht wesentlich verändern (355).

Die Festwertrechnung ist betriebswirtschaftlich insbesondere im Hinblick auf das Substanzerhaltungsziel von Bedeutung. Durch die Anwendung von Festwerten wird der Einfluss von Preisschwankungen auf den Periodenerfolg ausgeschaltet und damit der Ausweis von Scheingewinnen bzw. Scheinverlusten vermieden. Bei der Bewertung von Vorratsvermögen mit Hilfe der Festwertmethode wird der Zugang der letzten Rechnungsperiode direkt als Aufwand verbucht. Dieser Zugang entspricht dem Substanzverzehr, d.h. dem Mengenverbrauch bewertet zu den Wiederbeschaffungspreisen. Die Aufwandbewertung zu Wiederbeschaffungspreisen gilt als das charakteristische Merkmal der Substanzerhaltungsrechnung (356).

Die Annahme des Gleichbleibens der Betriebsverhältnisse entspricht allerdings selten den tatsächlichen Gegebenheiten. Man findet in fast allen Betrieben ständige Aenderungen, die quantitativer oder qualitativer Art sein können. Hier wie auch beim Rechnen mit eisernen Beständen ergibt sich das Problem der Wertanpassung nach einem objektiven Massstab. Es muss sich um einen Massstabe handeln, die sich im gleichen Verhältnis wie die Gütermenge verändert. Bei Werkzeugen kann dies z.B. die Zahl der Arbeitsplätze sein, bei Hotelwäsche die Zahl der Gastbetten (357). Neben der reinen Mengenänderung tritt die Artänderung auf, die, solange es sich um den normalen Prozess der technischen Weiterentwicklung von Produkten handelt, keine Wertanpassung erforderlich macht.

Im Falle einer Anpassung ist die Angleichung sowohl mengenmässig als auch wertmässig vorzunehmen. Sonst würde sich mit der Zeit ein den effektiven Verhältnissen völlig fremder Bilanzwert ergeben.

355 Hax, Substanzerhaltung, S. 197.

356 Hax, Substanzerhaltung, S. 197.

357 Hax, Substanzerhaltung, S. 197.

Handelsrechtlich ist ein Bewertungsverfahren, das eine blosse Uebertragung des jeweils letztjährigen Bilanzansatzes anstelle einer neuen Wertermittlung bedeutet, nicht zu vereinbaren mit den Grundsätzen ordnungsmässiger Buchführung. Solange der Festwert jedoch nicht über den handelsrechtlich erlaubten Höchstansatz zu liegen kommt (z.B. bei sinkenden Preisen), verletzt diese Methode keine zwingende handelsrechtliche Vorschrift. Bei steigenden Preisen begünstigt die Festwertrechnung die Bildung stiller Reserven, was handelsrechtlich im Sinne des Vorsichtsprinzips liegt. Eine grundlegende Veränderung der Mengen- bzw. Güterartverhältnisse müsste auch handelsrechtlich zu einer Anpassung des Festwertes führen.

Steuerwirtschaftlich ist die Festwertrechnung, solange sie im Rahmen der handelsrechtlichen Höchstwertvorschriften zulässig ist, sachgemäss.

Im schweizerischen (358) Steuerrecht äussert sich insbesondere der Zürcher Kommentar (359) über die steuerliche Beurteilung der Festwertrechnung. Danach kann die Festwertrechnung bei Gebrauchs- und Verbrauchsgütern angewendet werden. "Es wird dabei eine Festmenge

358 Auch im deutschen Handels- und Steuerrecht ist eine Festwertbewertung von beweglichem Anlagevermögen sowie von Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffen erlaubt (Vgl. § 40, Abs. 4, Nr. 2 HGB und Abschnitt 31, Abs. 5 EStR 1969 sowie Abschnitt 36 Abs. 4 EStR).
Unter der Bedingung, dass der Bestand in seiner Grösse, seinem Wert und seiner Zusammensetzung nur geringen Veränderungen unterliegt, dürfen derartige Güter mit einer gleichbleibenden Menge und mit einem gleichbleibenden Wert angesetzt werden. Ein solcher Festwert darf nur zur Inventurvereinfachung, nicht jedoch zum Ausgleich von Preissteigerungen angesetzt werden. Tritt eine wesentliche Aenderung des Wertes des Bestandes ein, so muss eine Fortschreibung des Festwertes erfolgen; die Limite, von der an eine Fortschreibung notwendig wird, beträgt 10 % (vgl. Abschn. 31 Abs. 5 EStR). In der Regel ist alle fünf Jahre eine körperliche Bestandesaufnahme vorzunehmen. Vgl. dazu auch Wöhe, Bilanz und Bilanzpolitik, S. 373 f. und Bühler/Scherpf, S. 433 ff. und S. 473 f.

359 Reimann/Zuppinger/Schärrer § 19 N 180 und N 225 ff.

angenommen und diese zu einem Festwert bilanziert. Auf diese Weise können die Anschaffungskosten für die Ersatzgüter sofort als Unkosten abgebucht werden. Dieser Festwert wird in der zürcherischen Praxis tief angesetzt, in der Regel mit 20 % des Anschaffungswertes der entsprechenden, dem Unternehmen am Bilanzstichtag dienenden Betriebseinrichtungen. Er bleibt unverändert, bis eine wesentliche Erweiterung oder Verringerung des Betriebsvolumens mit entsprechender Aenderung der pauschal bewerteten Mengen zur Herauf- oder Herabsetzung des Festwertes führt" (360). Dasselbe, was hier für 'Betriebseinrichtungen' erwähnt wird, muss auch für Gegenstände des Vorratsvermögens Geltung haben.

4.31.32. Das Rechnen mit eisernen Beständen (REB) (361)

Im Zusammenhang mit der Kollektivbewertung im allgemeinen und der Durchschnittsbewertung im besonderen wird in der Literatur (362) häufig auf das von Schmalenbach eingeführte Rechnen mit eisernen Beständen hingewiesen. Rein rechnerisch handelt es sich um eine Kombination von Durchschnittsbewertung und Einzelbewertung (363).

360 Reimann/Zuppinger/Schärrer § 19 N 180.

361 Zum Unterschied zwischen Festwertrechnung und REB sei angeführt, dass sich die beiden Methoden sehr nahe verwandt sind, und dass der Unterschied in der Auswirkung gering ist. Beim REB muss eine betriebsbedingte Gebundenheit eines bestimmten Gütervorrats vorliegen, der als unentbehrlicher, betriebsnotwendiger ('eiserner') Bestand an jedem Bilanzstichtag in gleicher Höhe vorhanden ist. Prinzipiell ist nur die Menge als immer gleich bleibend angenommen, der Preisansatz kann den langfristigen Preistendenzen angepasst werden. Bei der Festwertrechnung muss kein betriebsnotwendiger Vorrat vorliegen: der Festwert wird für jeden als mehr oder weniger konstant betrachteten Lagerwert angewendet. Zudem wird der gesamte Festwert stets weitergeführt, und Preisanpassungen sind nur im Falle der Neufestsetzung auch der Mengenbasis üblich.

362 Schmalenbach, S. 202 ff., Hax, Substanzerhaltung, S. 119 ff., Barth a.a.O., Blumer/Graf, S. 139 ff., Borkowsky, S. 93, Studer, S. 148, u.a.m.

363 Durchschnittswertansatz für Festmenge, Einzelwertansatz für Ueberschussmenge.

Das Rechnen mit eisernen Beständen verfolgt den Zweck, die Einflüsse der Preisschwankungen auf das Bewertungsresultat auszuschalten, um damit ein Instrument zur Kontrolle der Substanzerhaltung zu gewinnen (364). Dazu wird von der Annahme ausgegangen, dass dem Vorratslager ein anlageähnlicher Charakter zugesprochen werden kann. Als Beispiel können etwa die Maschinenfüllung in der chemischen Industrie oder die Ofen- oder Tankfüllung in der Schwer- und Maschinenindustrie genannt werden. Die Voraussetzungen zum Funktionieren dieser Bewertungsmethode sind gemäss Hax (365):

1. die Konstanthaltung der Lagerbestände
2. keine strukturellen Verschiebungen im Lagerbestand und
3. keine wesentlichen Art- und Qualitätsänderungen

Im Rahmen einer betriebswirtschaftlichen Würdigung (366) dieser Bewertungsmethode muss festgestellt werden, dass dieses Verfahren den erwünschten Informationsgehalt tatsächlich nur liefert, wenn die von Hax erwähnten Voraussetzungen erfüllt sind. Dies wird in der Praxis selten der Fall sein. Der mit dieser Methode verfolgte Vereinfachungseffekt (367) wird besser durch eine Substanzerhaltungsrücklage erreicht. Diese Substanzrechnung ist mengenelastischer (368) als die Methode des Rechnens mit eisernen Beständen. Bei Auftreten von Minderbeständen versagt diese letzte genannte Methode vollständig (369).

Während nach deutschem Handels- und Steuerrecht (370) das Rechnen mit eisernen Beständen bei Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffen ausdrücklich gestattet ist, bestehen im schweizerischen Handels- und Steuerrecht keine ähnlichen Bestimmungen. Das Rechnen mit eisernen

364 Hax, Substanzerhaltung, S. 120.

365 Hax, Substanzerhaltung, S. 120.

366 Vgl. dazu auch Schmalenbach, S. 180 ff. und Hax, Substanzerhaltung, S. 119 ff.

367 Vgl. auch das Beispiel von Hax, Substanzerhaltung, S. 124.

368 Hax, Substanzerhaltung, S. 176.

369 Hax, Substanzerhaltung, S. 176.

370 Vgl. S. 156, Fussnote 358.

Beständen ist handelsrechtlich nicht grundsätzlich abzulehnen, denn es stellt eine Methode zur handelsrechtlich erlaubten Bildung von stillen Reserven dar (371). Dieses Verfahren darf jedoch keinen der massgeblichen Bewertungsgrundsätze des OR verletzen. Das ist solange nicht der Fall, als der Wertansatz der Festmenge nicht über dem Anschaffungs- oder Herstellungswert liegt.

Zur handelsrechtlichen Beurteilung des Rechnens mit eisernen Beständen führt Schmid insbesondere aus (372), diese Bewertungsmethode bedeute nicht, dass der gesamte Güterbestand als eine einzige Grösse zu bewerten sei. Vielmehr müsse der eiserne Bestand für jede Gütergattung ermittelt werden (373). Für jede dieser Gütergattungen sind somit die handelsrechtlichen Höchstwertvorschriften zu beachten. Desgleichen schreiben Blumer/Graf (374): "Die als eiserner Bestand betrachteten Mengen an Umlaufgütern ... müssen natürlich für jede Gattung und für jede Abteilung eines Betriebes gesondert festgelegt werden".

Steuerwirtschaftlich ist das Rechnen mit eisernen Beständen nur in Ausnahmefällen sachgemäss. Diese liegen vor, wenn die oben genannten Voraussetzungen bezüglich der Lagerbestände tatsächlich erfüllt sind.

Steuerrechtlich ist das Rechnen mit eisernen Beständen dann proplematisch, wenn es zu einer Unterbewertung des Vorratsvermögens führt. Eine solche Unterbewertung ist steuerrechtlich nur dann gerechtfertigt, wenn sie als geschäftsmässig begründet angesehen werden kann, mit andern Worten wenn ihr eine im abgelaufenen

371 Schmid, S. 93.

372 Schmid, S. 92 ff.

373 Schmid, S. 94.

374 Blumer/Graf, S. 139.

Geschäftsjahr tatsächlich eingetretene Wertminderung oder eine drohende Verlustgefahr entspricht. Eine Unterbewertung aus Gründen der Gleichhaltung des Bilanzwertes zur Substanzerhaltung kann nicht als geschäftsmässig begründet werden, da die Substanzerhaltung steuerrechtlich heute noch nicht anerkannt ist.

Damit dieses Bewertungssystem funktioniert, muss gemäss Studer (375) 'die Bewertung des eisernen Bestandes so hohe stille Reserven in sich schliessen, dass selbst hohe Preiseinbussen ohne weiteres aufgefangen werden können'. Steuerrechtlich ist aber jede Bildung von stillen Reserven als Rücklage zu betrachten. Die Methode des Rechnens mit eisernen Beständen muss deshalb steuerrechtstheoretisch als unzulässig bezeichnet werden (376).

Für die wehrsteuerrechtliche Bewertung von Warenlagern ist durch ein Kreisschreiben der EStV (377) allerdings eine Unterbewertung bis zu einem Drittel gestattet, und die Kantone haben diese Praxi übernommen. Diese lässt das Rechnen mit eisernen Beständen für Warenmindestbestände für die Steuerpraxis zu. Voraussetzung zur Gewährung des Drittelseinschlages ist ein vollständiges Inventar und genügende Angaben über Anschaffungs- und Herstellungskostenwerte der Waren. Daraus folgt, dass die einzelnen Warengattungen grundsätzlich getrennt mit dem ihnen zukommenden Unterbewertungsbetrag anzusetzen sind. Das Rechnen mit eisernen Beständen darf deshalb in der Steuerbilanz nicht summarisch erfolgen.

375 Studer, S. 148.

376 Studer, S. 148.

377 Vgl. Kreisschreiben der EStV vom 4.1.1951 und 1.2.1951, vgl. Archiv 19, S. 263 und Archiv 19, S. 327.

5. Der Bewertungsgegenstand bei Wertpapieren des Umlaufvermögens

5.1. Begriff, Wesen und gesetzliche Bestimmungen

Die Wertpapiere des Umlaufvermögens können wirtschaftlich unterschiedliche Güter sein: reiner Zahlungsmittelersatz (Wechsel, Schecks), kurzfristige Anlagen von flüssigen Mitteln (vor allem kotierte Aktien und Obligationen) sowie eigentliche 'Handelswaren', wie z.B. Wertpapiere einer Bank. Hier wird unter den 'Wertpapieren' der Wertschriftenbestand verstanden, der zur kurzfristigen Anlage von liquiden Mitteln dient. Diese Wertpapiere sind somit für die Bewertung zu trennen von den Wertpapieren des Anlagevermögens.

Aus der Funktion der Wertpapiere als Umlaufvermögen lässt sich ableiten, dass sie betriebswirtschaftlich im Hinblick auf die Möglichkeit einer kurzfristigen Veräusserung zu bewerten sind.

Handelsrechtlich (Art. 667 OR) wird unterschieden zwischen Wertpapieren mit Kurswert und solchen ohne Kurswert. In der Literatur herrscht keine Einigkeit darüber, was unter dem Begriff 'mit Kurswert' genau zu verstehen ist (378). Im allgemeinen werden darunter nicht nur die kotierten Wertpapiere, sondern auch die Papiere mit regelmässiger ausserbörslicher Kursnotierung verstanden.

Oberste Bewertungsgrenze bildet normalerweise der Anschaffungspreis oder der Marktpreis, je nach dem welcher tiefer liegt. Für Wertpapiere mit Kurswert dagegen gilt eine Ausnahme. Sie dürfen zum durchschnittlichen Börsenkurs im letzten Monat vor dem Bilanzstichtag bilanziert werden (Art. 667 Abs. 1 OR), auch wenn die Anschaffungskosten kleiner sind.

378 Gattenhof, S. 39, Studer, S. 113, Borkowsky, S. 97.

Auch handelsrechtlich gilt m.E., dass die Wertpapiere i.S. von Art. 667 OR kurzfristige Finanzanlagen sind. Sie sind zur baldigen Wiederveräusserung bestimmt, ein Umstand, dem das Gesetz mit der Ausnahmebestimmung für die Titel mit Kurswert und mit dem generellen Abstellen auf die Marktgängigkeit der Wertpapiere Rechnung trägt.

Für die steuerliche Bewertung der Wertpapiere ohne Kurswert ist für die Einkommen- und Ertragsteuer der Anschaffungswert massgebend, bei Wertpapieren mit Kurswert kann der höher liegende Durchschnittskurs des Vormonats als Höchstwert in die Steuerbilanz eingestellt werden, sofern die Unternehmung selbst ihre Wertpapiere zu diesem Ansatz bewertet.

Auch für die Vermögenssteuer schliesst sich der Wehrsteuerbeschluss der Unterteilung im Obligationenrecht an, indem in Art. 34 Abs. 1 die Wertpapiere mit einer 'regelmässigen Kursnotierung' speziell erwähnt werden und dafür der handelsrechtliche Höchstansatz zu dem als Verkehrswert geltenden Ansatz erklärt wird. Für die übrigen Wertpapiere gilt als Verkehrswert der in den Richtlinien der EStV (379) umschriebene Ansatz (380).

Daraus ergibt sich folgende Unterteilung der Wertpapiere für die steuerliche Bewertung:

1. Kotierte Wertpapiere: Bewertung gemäss WStB Art. 34 Abs. 1 für die Vermögenssteuer, zum Anschaffungswert bzw. niedrigeren Kurswert für die Einkommens- und Ertragssteuer (zum höheren Durchschnittskurswert des Vormonats, wenn die Unternehmung selbst so bucht).

379 Vgl. Archiv 46, S. 165 ff.

380 Für das kantonale Recht vgl. die Richtlinien zur Ermittlung des Verkehrswertes von Wertpapieren ohne Kurswert im Kommentar Grüninger/Studer, S. 395 ff.

2. a) Nichtkotierte Wertpapiere, die regelmässig ausserbörslich gehandelt werden; wie kotierte Wertpapiere.
   b) nichtkotierte Wertpapiere, die nicht regelmässig ausserbörslich gehandelt werden; ähnlich wie kotierte Wertpapiere.
   c) nichtkotierte Wertpapiere, für die keine Kursnotierungen bekannt sind; Anschaffungswert für Einkommen - und Ertragsteuer.

5.2. Die Einzelbewertung

Grundsätzlich gilt auch für die Wertpapiere des Umlaufvermögens das Prinzip der Einzelbewertung. Insoweit die Wertpapiere des Umlaufvermögens eine Vermögensreserve der Unternehmung darstellen, kann das Wertpapierportefeuille betriebswirtschaftlich als Bewertungseinheit aufgefasst werden. Der einheitliche Verwendungszweck sowie das Wesen des Wertpapierportefeuilles als kurzfristige Anlage liquider Mittel lassen diese Betrachtungsweise betriebswirtschaftlich richtig erscheinen. Die Einzelbewertung bezieht sich in der betriebswirtschaftlichen Bilanz also auf das Wertpapier-Portefeuille als Ganzes.

Känzig stellt fest, dass betriebswirtschaftlich gesehen 'die Wertpapiere der Unternehmung häufig Bestandteil der sogenannten Betriebsreserve, des Vermögens also, über das jederzeit oder kurzfristig verfügt werden kann' darstellen. 'So betrachtet kann das Wertschriftenportefeuille der Unternehmung durchaus als ein selbständiges Wirtschaftsgut und damit als eine selbständige Bewertungseinheit angesehen werden. Dies würde erlauben, Wertverminderungen, die auf einem Teil des Wertschriftenportefeuilles eintreten, mit Wertvermehrungen auszugleichen, die auf einem andern Teil dieses Portefeuilles festzustellen sind' (381).

381 Känzig, Einzelbewertung, S. 393.

Handelsrechtlich besteht für Wertpapiere des Umlaufvermögens das Prinzip der Einzelbewertung. Aus dem Obligationenrecht geht einmal hervor, dass Wertpapiere mit unterschiedlicher Marktgängigkeit getrennt zu bewerten sind. Es darf in der Bestimmung des Art. 667 OR selbst ein Hinweis auf die Einzelbewertung gesehen werden (382). Das handelsrechtlich für Umlaufvermögen geltende Imparitätsprinzip ist auch bei der Bewertung der Wertpapiere des Umlaufvermögens zu beachten. Im deutschen Handelsrecht wird dies explizit zum Ausdruck gebracht (383).

Für die Handelsbilanz treten gewisse Schwierigkeiten bei der Einzelbewertung auf: die strenge Einzelbewertung mittels Verfolgen der Titelnummern der Ein- und Ausgänge ist zu aufwendig. Die Last-in-first-out-, First-in-first-out- und Highest-in-first-out-Methoden sind handelsrechtlich nicht verboten und bieten sich oft als geeignete Bewertungsverfahren an. Die Probleme der Nachrechnung von Eingangs- und Ausgangsbewegungen entfallen bei Wertpapieren mit Kurswert, da sie gemäss Art. 667 Abs. 1 OR höchstens mit dem Durchschnittskurs des letzten Monats vor dem Bilanzstichtag bewertet werden dürfen.

Steuerwirtschaftlich sind die Wertpapiere des Umlaufvermögens aufgrund der handelsrechtlichen Bewertungsvorschriften einzeln zu bewerten. Die Bewertungseinheiten bilden die einzelnen Titel gleicher Wertpapierart (mit Kurswert, ohne Kurswert) und die Bewertung erfolgt unter betriebswirtschaftlichem Gesichtspunkt jedoch unter Einhaltung der handelsrechtlichen Höchstwertvorschriften.

382 Känzig, Einzelbewertung, S. 393.

383 Vgl. Heinen in: Handwörterbuch, Sp. 1659 und Gotsmich, S. 102.

Zur Frage des steuerrechtlichen Einzelbewertungsprinzips geht aus dem Wehrsteuerbeschluss sowie aus den verschiedenen kantonalen und eidgenössischen Weisungen betreffend die Wertpapierbewertung hervor, dass die Wertpapiere mit unterschiedlichem Anschaffungswert getrennt zu bewerten sind. Das handelsrechtliche Imparitätsprinzip hat auch steuerrechtliche Geltung. So stellt u.a. Borkowsky fest (384): 'Die Wertpapiere sind einzeln zu bewerten, nicht das Portefeuille als Gesamtheit'.

5.3. Die kollektive Bewertung

Die kollektive Bewertung von Wertpapieren des Umlaufvermögens kann vor allem in der Form der Durchschnittsaktivierung zur Anwendung kommen. Hierzu kann auf die Ausführungen, die zur kollektiven Aktivierung des Vorratsvermögens gemacht wurden, verwiesen werden (385).

Von Bedeutung ist ferner die Frage einer kollektiven Bewertung im Sinne einer Kompensation von Wertminderungen und Wertsteigerungen auf dem Wertpapier-Portefeuille.

Betriebswirtschaftlich gesehen kann das gesamte Wertpapier-Portefeuille als Bewertungseinheit betrachtet werden. Somit ist ein Ausgleich von Wertsteigerungen und Wertminderungen auf den einzelnen Titeln zweckmässig.

Handelsrechtlich sind die Wertpapiere des Umlaufvermögens verschiedene Bewertungseinheiten. Indessen ist gegen eine innerhalb einer Gruppe gleichartiger Wertpapiere vorgenommene Wertkompensation auch handelsrechtlich solange nichts einzuwenden, als dabei die handelsrechtlichen Höchstwertvorschriften eingehalten werden.

384 Borkowsky, S. 101. Siehe Fussnote 111 eda. Vgl. ferner Studer, S. 154 f. und Kommentar Grüninger/Studer, S. 469.

385 Die Durchschnittsbewertung ist gemäss Borkowsky sowohl handelsrechtlich als auch steuerrechtlich zulässig, vgl. Borkowsky, S. 101. Sie muss auch aus praktischen Gründen zugelassen werden, vgl. Gotsmich, S. 103 und Gattenhof, S. 38 f.

Bei Wertpapieren mit Kurswert kann dabei auch über den Anschaffungswert hinaus bewertet werden (höchstens bis zum Durchschnittswert der entsprechenden Kurswerte des Vormonats).

Steuerwirtschaftlich ist eine Wertkompensation sachgemäss, denn sie trägt den effektiven wirtschaftlichen Gegebenheiten Rechnung und ist handelsrechtlich innerhalb von Gruppen gleichartiger Wertpapiere und im Rahmen der Höchstwertvorschriften des Aktienrechtes zulässig. Steuerwirtschaftlich ist es "stossend, dass eine Unternehmung unter Umständen auf ihrem Wertschriftenportefeuille laufend Wertminderungen geltend machen kann, während der tatsächliche Wert des Portefeuilles ständig zunimmt" (386).

Steuerrechtlich spricht nur der Grundsatz gegen eine Wertkompensation, nach welchem eine Aufwertung von Vermögensgegenständen in der Bilanz nur durch die steuerpflichtige Unternehmung selbst vorgenommen werden darf (387).

386 Känzig, Einzelbewertung, S. 393 f.

387 Känzig, Einzelbewertung, S. 393 und Studer, S. 154 f. sowie Borkowsky, S. 99.

6. Der Bewertungsgegenstand bei Forderungen

6.1. Begriff, Wesen und rechtliche Bestimmungen

Betriebswirtschaftlich sind unter Forderungen alle Forderungen im Rechtssinn zu verstehen. Was zivilrechtlich keine Forderung ist, kann betriebswirtschaftlich nicht als Forderung gelten. Auszuschliessen vom Forderungsvermögen sind die Wertpapiere, die hier getrennt behandelt werden.

Die Forderungen entstehen aufgrund bestimmter Geschäftsvorfälle, welche sich wie folgt unterscheiden lassen (388):

1. Geldforderungen aufgrund der Lieferung von Gütern (Güterausgang - Geldeingang)
2. Geldforderungen aufgrund von Darlehensverträgen (Geldausgang-Geldeingang)
3. Güterforderungen aufgrund von Anzahlungen (Geldausgang - Gütereingang)
4. Güterforderungen aufgrund von Tauschgeschäften (Güterausgang-Gütereingang)

Forderungen werden sowohl im Anlagevermögen (z.B. Darlehensforderungen) als auch im Umlaufvermögen (z.B. kurzfristige Forderungen) ausgewiesen (389); die Forderungen können nämlich verschiedenen Charakter besitzen. Als Darlehen können sie den Charakter von Beteiligungen haben, als Bankguthaben sind sie praktisch den liquiden Mitteln zuzuzählen (390).

388 Wöhe, Betriebswirtschaftliche Steuerlehre, S. 541 f.

389 Heinen, Handelsbilanzen, Bd. I, S. 145.

390 Bürgi, Kommentar zu Art. 665 N 29 OR.

Das schweizerische Obligationenrecht enthält keine Vorschriften betreffend die Bewertung von Forderungen. In Art. 957 OR wird verlangt, dass diejenigen Bücher ordnungsmässig geführt werden, die nötig sind, um die mit dem Geschäftsbetrieb zusammenhängenden Schuld- und Forderungsverhältnisse festzustellen (391).

Der Bilanzposten 'Debitoren' enthält die kurz-, mittel- und langfristigen Geld- und Güterforderungen der Unternehmung gegenüber Dritten, ausgenommen die Forderungen aus Wertpapieren, welche in einem separaten Konto aufgeführt werden.

Nach dem Bilanzgliederungsschema des deutschen Aktienrechtes (§ 151 AktG) sind als Forderungen im engeren Sinn aufzuführen (392):

1. Ausstehende Einlagen auf das Grundkapital,
2. Anzahlungen auf Anlagen,
3. Anzahlungen, soweit sie nicht zu 2. gehören,
4. Ausleihungen mit einer Laufzeit von mindestens vier Jahren; davon durch Grundpfandrecht gesichert,
5. Forderungen aus Lieferungen und Leistungen; davon mit einer Restlaufzeit von mehr als einem Jahr,
6. Forderungen an verbundene Unternehmungen,
7. Forderungen aus Krediten an Vorstandsmitglieder (§ 89 AktG),
8. Forderungen aus Krediten an Aufsichtsratsmitglieder (§ 115 AktG),

ferner Wechsel, Schecks und Wertpapiere, welche wir hier ausklammern wollen.

Der Wertansatz ist aus den allgemeinen handelsrechtlichen Bestimmungen abzuleiten: die Forderungen sind grundsätzlich zum Nennwert bzw. Anschaffungswert einzustellen. Ferner ist nach den Grundsätze der Bilanzvorsicht und der Bilanzwahrheit allfälligen Verlustrisiken durch 'Rückstellung' Rechnung zu tragen (393).

391 Blumer/Graf, S. 160.

392 Siehe § 151 AktG, kommentiert u.a. in Wöhe, Betriebswirtschaftliche Steuerlehre, S. 542.

393 Schucany, Kommentar Art. 665 N 4 OR.

Steuerwirtschaftlich und steuerrechtlich müssen Forderungen entsprechend dem betriebswirtschaftlichen und handelsrechtlichen Begriff verstanden werden. Für die Vermögenssteuer sind die Forderungen zum Verkehrswert anzusetzen. 'Bei der Bewertung bestrittener oder unsicherer Rechte und Forderungen' ist dem Grade der Verlustwahrscheinlichkeit Rechnung zu tragen (394).

6.2. Das Prinzip der Einzelbewertung

Das Prinzip der Einzelbewertung gilt grundsätzlich auch für das aus Forderungen bestehende Vermögen. In der Literatur wird verschiedentlich auf dieses Prinzip hingewiesen (395).

Schmid (396) und Blumer/Graf (397) erwähnen die individuelle Berücksichtigung der Bonität der einzelnen Forderungen für die handelsrechtliche Bewertung.

Für die steuerliche Inventarisierung erwähnt der Kommentar Reimann/Zuppinger/Schärrer (398) die Einzelbewertung:

> "Im Inventar über die Forderungen sind die Kundenguthaben von den übrigen, sogenannten Finanzdebitoren zu trennen. Aufzuführen sind die einzelnen Schuldner, die auf sie entfallenden nominellen und tatsächlichen Forderungsbeträge und - am besten daneben - die dafür im Besitz des Gläubigers befindlichen Sicherheiten (Pfänder), ebenfalls mit den nominellen und den wirklichen Werten."

394 WStB Art. 34, Abs. 2.

395 Insbesondere in der deutschen Literatur finden sich Hinweise auf den Bewertungsgegenstand beim Forderungsvermögen, so etwa bei: Heinen, in: Handwörterbuch, Sp. 1663
Heinen, Handelsbilanzen, S. 148.
Wöhe, Betriebswirtschaftliche Steuerlehre, S. 545.
Wöhe, Bilanzierung und Bilanzpolitik, S. 102 ff.
Für die steuerrechtliche Bewertung: Bühler/Scherpf, S. 478.

396 Schmid, S. 88.

397 Blumer/Graf, S. 162.

398 Reimann/Zuppinger/Schärrer § 19 N 84.

Für die steuerliche Abschreibung gilt nach den gleichen Autoren das Prinzip der Einzelbewertung:

> "Die bei der Bilanzierung wegen Unerhältlichkeit abgeschriebenen Forderungen werden im Anhang zum Inventar einzeln ausgewiesen" (399).

Entsprechend dem Grundsatz der Einzelbewertung ist der Steuerpflichtige berechtigt, Rückstellungen nach individueller Schätzung des in den einzelnen Forderungen steckenden Risikos festzulegen (400).

399 Reimann/Zuppinger/Schärrer § 19 N 84.

400 Vgl. Lenhard, S. 189 und Kommentar Reimann/Zuppinger/Schärrer § 19 N 275: "Bei der Bemessung der Delkredere-Rückstellung sind die Erfahrungen des Steuerpflichtigen zu würdigen. Nach dem Grundsatz der Einzelbewertung ist er berechtigt, die Rückstellung nach individueller Abschätzung der in den einzelnen Forderungen steckenden Verlustgefahr zu bemessen."

6.3. Die Bewertungseinheit

Wird die einzelne Forderung selbständig bewertet, ist nach folgenden - für den Bewertungszweck relevanten - Merkmalen abzugrenzen:

- nach dem Forderungsgrund (Ausleihung, Warenlieferung etc.)
- nach der Person des Schuldners (vgl. Reimann/Zuppinger/Schärrer § 19 N 84)
- nach der Sicherheitsleistung (Effekten, Depots, Bürgschaften, Sicherungsübereignungen, zedierte Forderungen, Eigentumsvorbehalte, Grundpfandrechte)
- nach der Fristigkeit (kurz-, mittel-, langfristige Forderungen)

Wegen der Verschiedenheit dieser Merkmale können die einzelnen Forderungen eine unterschiedliche Wertentwicklung aufweisen.

Die aus dem Bilanzrecht ableitbaren Wertansätze für Forderungen sind handelsrechtlich, steuerwirtschaftlich sowie steuerrechtlich der Anschaffungswert oder der niedrigere Verkehrswert. Der Anschaffungswert entspricht in der Regel dem Nennwert. Es wird also keine Unterscheidung zwischen betriebswirtschaftlicher (401), handelsrechtlicher und steuerrechtlicher Abgrenzung der Einzelbewertung verlangt (402).

6.4. Das Bewertungskollektiv

Das Schwergewicht der kollektiven Bewertung beim Forderungsvermögen liegt bei der Delkredere-'Rückstellung' (403). Deshalb soll hier der Begriff der Delkredere-'Rückstellung' und deren Erscheinungsform als Kollektivbewertungsmassnahme kurz erörtert werden.

401 Die Substanzerhaltungsrechnung nach dem Vorbild des Verfahrens bei Sachanlage- und Vorratsvermögen ist bei der Debitorenbewertung nicht möglich (Hax, Substanzerhaltung, S. 265), weshalb auch kein anderer primärer Ansatz zur Anwendung gebracht werden kann als der Nennwert der Forderung.

402 Reimann/Zuppinger/Schärrer § 19 N 216.

403 Einer Abschreibung resp. Delkredere-'Rückstellung' auf den Debitoren geht aber immer eine individuelle Bonitätsprüfung der Forderungen voraus; vgl. dazu Beine, S. 88 ff. Bei dieser Bonitätsfeststellung sind die schuldnerischen Gegenforderungen und die zur Deckung von Forderungen bestehenden Sicherheiten (z.B. verpfändete Wertschriften etc.) für die Berechnung des abschreibungs- bzw. rückstellungsfähigen Betrages abzurechnen, vgl. Reimann/Zuppinger/Schärrer § 19 N 275.

6.41. Die kollektive Abschreibung

Die sogenannte 'Abschreibung' auf Debitoren soll eine Wertminderung auf Forderungen erfassen, die die Unternehmung durch den effektiven Verlust eines Anspruches auf Zahlung durch einen Dritten hinnehmen muss. Sie entspricht materiell der Abschreibung auf Anlagegütern. Wird eine Forderung ganz oder teilweise uneinbringlich, weil der Schuldner zahlungsunfähig geworden ist, ist sie abzuschreiben. Diese Abschreibung kann statt einzeln auch kollektiv vorgenommen werden, dann nämlich, wenn verschiedene Forderungen gemeinsam den gleich hohen Verlust erleiden. Es handelt sich hier - im Gegensatz zur ordentlichen Abschreibung, die beim abnutzbaren Anlagevermögen besprochen wurde - um eine ausserordentliche Abschreibung und damit um eine einmalige gruppenweise Zusammenfassung von Forderungsvermögen. Als Beispiel hierzu kann etwa der Eintritt eines Währungsverlustes auf mehreren Forderungen derselben Währung genannt werden (404). Als Gruppierungskriterium dient die Nämlichkeit in der Verlustursache.

404 Merkblatt der EStV vom 18.4.1972, (Abs. 1, Ziff. 3 lit.a) vgl. Archiv 40, S. 501.

6.42. Die kollektive Delkredere-'Rückstellung'

6.42.1. Zum Begriff Delkredere-'Rückstellung'

Zur Abdeckung von Verlustrisiken auf Forderungen sind sogenannte Delkredere-Buchungen vorzunehmen. Das Delkredere-Konto bildet einen Bewertungsposten, der auf der Passivseite zwecks Wertkorrektur des Aktivkontos 'Debitoren' eingestellt wird. Die Wertkorrektur bezieht sich auf diejenigen Forderungsbeträge, deren Einbringlichkeit im abgelaufenen Geschäftsjahr ganz oder teilweise unsicher geworden ist. Es handelt sich nach der hier verwendeten Terminologie also um als vorübergehend gedachte Wertberichtigungen (405) für in Bestand und/oder Höhe noch unbekannte Mindereinnahmen, deren Ursachen in der abgelaufenen Periode eingetreten sind.

Die 'vorübergehende Wertberichtigung' ist nach Känzig von den Steuerbehörden zu gewähren bei 'Unsicherwerden von Bilanzaktiven und für blosse Verlustgefahren' (406). Das Delkredere, das oft auch als 'Delkredere-Rückstellung' bezeichnet wird (407), dient der vorübergehenden Wertberichtigung der Debitoren.

405 Vgl. Kommentar Känzig WStB Art. 22 N 85.
Ausser im Kommentar Känzig wird dieser Begriff der Wertberichtigung von Meier, 'Rückstellungen, Wertberichtigungen und Rechnungsabgrenzungsposten im Steuerrecht' in: StR 1968 S. 295 ff. verwendet. Das Basler Steuergesetz spricht von 'Wertberichtigungsrückstellungen' (vgl. StG § 73, Abs. 2, lit. c).
Dagegen spricht der Kommentar Reimann/Zuppinger/Schärrer in § 19 N 275 von 'Delkredere-Rückstellungen'.
Ebenso unterschiedlich ist die Terminologie in der deutschen Literatur: so verwendet z.B. Wöhe den Begriff 'Delkredere-Rückstellungen' (so in 'Betriebswirtschaftliche Steuerlehre' 1972 S. 554 und in 'Bilanz und Bilanzpolitik', S. 95), der Kommentar Adler/Düring/Schmaltz dagegen gebraucht den Begriff 'Wertberichtigung' (vgl. Adler/Düring/Schmaltz AktG § 152 Tz. 82 ff.).

406 Kommentar Känzig, WStB Art. 22 N 80.

407 Vgl. auch die im Kommentar Reimann/Zuppinger/Schärrer § 19 N 275 verwendete Terminologie:
Delkredere-Rückstellungen: "Soweit Forderungsverluste am Bilanzstichtag bekannt sind, sind sie als eingetretene Vermögenseinbusse abzuschreiben. Den unbekannten, mit den am Bilanzstichtag bestehenden Forderungen verbundenen latenten Verlustgefahren (N 216) wird durch die sogenannte Delkredere-Rückstellung Rechnung getragen. Da der Eintritt des Verlustes weder tatsächlich noch betragsmässig gewiss ist, handelt es sich bei diesem Wertberichtigungsposten um eine Rückstellung.

"Die mit den Forderungen verbundenen möglichen Verlustrisiken, die anlässlich des Abschlusses im einzelnen nicht bekannt sind, aber mit denen der vorsichtige Unternehmer zu rechnen hat, sind durch Bildung eines entsprechenden Bewertungspostens auf der Passivseite der Bilanz, den Delkredererückstellungen, abzusichern....."

"Das hat den Vorteil, dass in Uebereinstimmung mit der Summe der Einzelkonten, die Forderungen mit dem vollen Betrag ausgewiesen werden. Da der Eintritt des Verlustes weder der Fälligkeit noch der Höhe nach gewiss ist, qualifizieren sich derartige Wertberichtigungen als Rückstellungen und nicht als indirekte Abschreibungen" (408).

Aus betriebswirtschaftlicher Sicht ist das Delkredere eine Art 'Selbstversicherung' (409), mit der sich die Unternehmung gegen Verluste in späteren Jahren sichert. "Diese Jahre sollen nicht Verluste tragen, die sie ohne Verschulden und nur zufällig treffen" (eda.).

Die Delkredere-'Rückstellung' ist dann aufzulösen, wenn der endgültige Forderungsverlust bekannt ist (erfolgsneutrale Buchung), oder wenn sich herausstellt, dass das Verlustrisiko weggefallen und das Delkredere nicht mehr notwendig ist (erfolgswirksame Buchung). Handelsrechtlich sind aufgrund des Niederstwertprinzips Delkredere-'Rückstellungen' vorzunehmen. Steuerliche Delkredere-'Rückstellungen' sind nach Känzig soweit anzuerkennen, als sie den Verlustrisiken am Bilanzstichtag Rechnung tragen (410).

Das steuerrechtliche Delkredere ist an die geschäftsmässige Begründetheit gebunden. Geschäftsmässige Begründetheit ist dann anzunehmen, "wenn auf Grund der im abgelaufenen Geschäftsjahr eingetretenen Tatsachen ein Verlust zu gewärtigen ist und die Wertberichtigung zum Ausgleich dieses Verlustes sich als notwendig erweist. Ob eine Verlustgefahr besteht und gegebenenfalls in welchem Ausmass, beurteilt sich nach den Geschäftsvorfällen der für die Einschätzung massgebenden Bemessungsperiode" (411).

408 Lenhard, S. 188.

409 Schmalenbach, S. 177.

410 Kommentar Känzig, Ergänzungsband, 2. Aufl. WStB Art. 22 N 81.

411 Lenhard, S. 188.

6.42.2. Die pauschale Delkredere-"Rückstellung"

Die Delkredere-'Rückstellung' wird häufig in der Form einer Pauschal-'Rückstellung' gebildet (412). Bei dieser Art Wertberichtigung handelt es sich um eine Gruppen-Wertberichtigung. Wertberichtigungen auf ganzen Forderungs-Gattungen sind hier kaum angebracht, da die Risikoabdeckung auf Forderungen spezifischer Art ist. Die pauschale Wertberichtigung erscheint betriebswirtschaftlich solange zweckmässig, als der Betrag der Wertberichtigung dem effektiv in der betreffenden Periode entstandenen Risiko auf Forderungen entspricht.

> "Der Betrieb weiss aus Erfahrung, dass ein gewisser Prozentsatz seiner Forderungen im Durchschnitt uneinbringlich ist. Am Bilanzstichtag ist zwar noch keine Forderung als uneinbringlich bekannt, so dass eine Einzelabschreibung oder eine Delkredere-Rückstellung für eine Einzelforderung nicht möglich ist, aus kaufmännischer Vorsicht wird jedoch eine Pauschal-Wertberichtigung gebildet" (413).

Diese kollektive Bewertung der Debitoren "entspricht der allgemeinen kaufmännischen Uebung und wird deshalb auch vom Aktienrecht anerkannt. Selbstverständlich steht es der Aktiengesellschaft frei, eine individuelle Bewertung ihrer Kundenguthaben vorzunehmen und für die Bemessung des Delkrederes auf die Summe dieser Einzelbewertungen abzustellen. Dieser Bilanzansatz ist -

412 Beine unterscheidet für die Bildung der pauschalen Delkredere-Rückstellung 2 Methoden: die statische Methode, nach welcher die Pauschal-Rückstellung ('Pauschalwertberichtigung') aufgrund eines Prozentsatzes der bilanzierten Forderungen ermittelt wird, einerseits und die dynamische Methode, nach welcher jährlich ein bestimmter Prozentsatz vom Kreditumsatz dem 'Pauschalwertberichtigungskonto' zugeführt wird, andererseits (vgl. Beine, S. 138 ff.).

413 Wöhe, Bilanzierung und Bilanzpolitik, S. 105.

eine sorgfältige Bewertung der einzelnen Guthaben vorausgesetzt - selbst dann in Ordnung, wenn er unter dem kaufmännisch allgemein üblichen Risikoansatz liegt" (414).

Der Betrag der Delkredere-Rückstellung kann in diesen Fällen aufgrund der bisherigen durchschnittlichen Debitoren-Verluste ermittelt werden (415).

Nach Adler/Düring/Schmaltz (416) ist für das deutsche Aktienrecht eine 'Pauschalwertberichtigung' auf Forderungen für 'allgemeine Kreditrisiken' vorzunehmen (417, 418). Der Unterschied zwischen speziellem und allgemeinem Kreditrisiko stellt er wie folgt dar:

> "Spezielle Kreditrisiken ergeben sich aus dem Vermögen oder Unvermögen des jeweiligen Schuldners, seinen Verpflichtungen zu den vereinbarten Terminen nachzukommen. Je nach Vermögenslage des Schuldners, Laufzeit der Forderung, Art der zugrunde liegenden Geschäfte, bestehenden Sicherungen und dergleichen kann dieses Vermögen mehr oder weniger hoch zu veranschlagen sein" (419). "Aus dieser Abgrenzung (420) zu den speziellen Risiken ergibt sich, dass unter den allgemeinen Kreditrisiken z.B. folgende Risiken zu verstehen sind:
> a) Das Risiko, dass ein Schuldner von an sich guter Bonität durch nicht vorhergesehene Ereignisse in Schwierigkeiten gerät;
> b) das Risiko, dass durch ein Abschwächen der Konjunktur auch bei Schuldnern von bisher guter Bonität mit Ausfällen zu rechnen ist;
> c) die unerkennbaren Bonitätsrisiken, die insbesondere dann, wenn der Umsatz ausgeweitet und neue Kunden hinzugewonnen werden, erheblich steigen können;
> d) bei Auslandforderungen auch die allgemeinen aus politischen oder wirtschaftlichen Massnahmen herrührenden Risiken (z.B. Enteignungsrisiken, Transferrisiken, Abwertungsrisiken, Beschlagnahmerisiko, Kriegsrisiko)."

414 Känzig, Einzelbewertung, S. 381.

415 Blumer/Graf, S. 162.

416 Adler/Düring/Schmaltz § 152 AktG Tz. 82 ff.

417 Adler/Düring/Schmaltz AktG § 152 Abs. 6.

418 Nach dieser Darstellung ist für spezielle Kreditrisiken jedoch keine Wertberichtigung auf der Passivseite der Bilanz vorzunehmen. Dieser Ansicht wird hier nicht gefolgt. Sowohl für spezielle als auch für allgemeine Kreditrisiken sind Delkredere-"Rückstellungen" zu bilden, für die einen individuell, für die anderen kollektiv.

419 Adler/Düring/Schmaltz AktG § 152 N 83.

420 Adler/Düring/Schmaltz AktG § 152 N 85.

Es wird im Einzelfall zu bestimmen sein, welcher Risikokategorie ein bestimmter drohender Forderungsverlust angehört.

Damit aber ein solches 'allgemeines Kreditrisiko' auch steuerlich mit einer 'Pauschalrückstellung' berücksichtigt werden darf, muss es sich effektiv um eine Kreditrisikoabdeckung handeln. Steuerrechtlich sind Wertberichtigungsposten, die lediglich zur allgemeinen Sicherung des Geschäftsvermögens dienen, nicht als geschäftsmässig begründet zu betrachten; es handelt sich betriebswirtschaftlich, steuerwirtschaftlich und steuerrechtlich um eine Reservenbildung (421).

Steuerrechtlich besteht zwar die Möglichkeit der Einzelbewertung (422), sie wird aber selten benutzt.

> "Der hauptsächlichste Grund liegt darin, dass der erwartete Ausfall im vornherein nicht genau bestimmt werden kann. Gerade für die Ermittlung des steuerlichen Gewinnes sind Pauschalansätze trotz des ihnen innewohnenden Schematismus zweckmässiger, weil sie weniger zu Meinungsverschiedenheiten zwischen Steuerpflichtigem und Fiskus führen und doch den legitimen Bedürfnissen des Steuerpflichtigen Rechnung tragen" (423).

Nach Kommentar Reimann/Zuppinger/Schärrer (424) "dürfen mögliche Verlustgefahren berücksichtigt werden, die zwar im einzelnen nicht bekannt sind, aber mit denen bei vorsichtiger Bilanzierung immerhin zu rechnen ist".

421 Kommentar Känzig, WStB Art. 22 N 81.

422 Borkowsky, S. 90; Känzig, Einzelbewertung, S. 394;
Nach Masshardt bleibt es dem Steuerpflichtigen unbenommen, für bestimmte Forderungen oder Kategorien von Forderungen höhere Rückstellungen vorzunehmen, als die zugelassenen Pauschalsätze, wenn er deren Notwendigkeit nachweisen kann.
Masshardt Kommentar 1971 - 1982, Art. 49 N 23.

423 Borkowsky, S. 90.

424 Reimann/Zuppinger/Schärrer § 19 N 216.

Die Veranlagungspraxis lässt normalerweise für inländische Kundenforderungen einen Abzug von 5 % und für ausländische einen Abzug von 10 % ohne weitere Prüfung der geschäftsmässigen Begründetheit zu (425).

Bei der Anerkennung steuerlicher Delkredere-Rückstellungen lässt die Veranlagungspraxis Einheitlichkeit vermissen. Ohne Nachweis der geschäftsmässigen Begründetheit werden Rückstellungen zugelassen bis (426)

5 % auf inländischen und
10 % auf ausländischen Forderungen: die Wehrsteuer, ferner LU, SZ, GL, ZG, NW, OW, FR, SO, BS, BL, SH, AI, TG, TI, VD, VS, NE, GE und AG
5 % auf allen Forderungen: GR und UR
10 % auf allen Forderungen: ZH, SG und AR.

425 Borkowsky, S.90.
Für die Wehrsteuer vgl. Kommentar Känzig WStB Art. 49 N 163 und allgemein 49 N 130.
Für die zürcherische Praxis vgl. Reimann/Zuppinger/Schärrer § 19 N 275.
Vgl. auch Studer, S. 93: "Soweit Verluste erst drohen, wird eine Rückstellung geäufnet. Sie dient zur Deckung der möglichen Verlustgefahr. Ihre Höhe kann für jede einzelne Forderung geschätzt werden. Meist aber pflegt man einen bestimmten Teil des gesamten Forderungsbetrages zurückzustellen."

426 Lenhard, S. 189.

6.42.3. Begrenzung der pauschalen Delkredere-'Rückstellung'

Eine Kombination der Einzelbewertung mit der Kollektivbewertung in der Weise, dass die Unternehmung vorerst für das durchschnittliche Verlustrisiko ihres gesamten Debitorenbestandes ein Delkredere bildet und diesen Posten dann um die Beträge erhöht, die sich aus einer individuellen Bewertung der Kundenguthaben ergeben (427, 428), ist betriebswirtschaftlich und steuerwirtschaftlich nicht sachgemäss und steuerrechtlich nicht erlaubt. Die Berechtigung der Delkredere-Rückstellung ist alljährlich neu zu überprüfen und der Höhe der ausstehenden Forderungen am Ende der Rechnungsperiode anzupassen. Stellt sich heraus, dass die Voraussetzungen zur Bildung der Delkredere-Rückstellung in derselben Höhe fehlen, so werden die entsprechenden Beträge dem steuerbaren Gewinn zugerechnet (429).

Die steuerliche Begrenzung der kollektiven Delkredere-Rückstellung ist vor allem darin zu sehen, dass nur Forderungen, denen ein tatsächliches Risiko anhaftet, in die Gruppen-Rückstellung einzubeziehen sind. Andererseits ist bei Bestehen von individuellen Verlust-Risiken, die gesamthaft über das Mass der steuerlich normalen Pauschal-Rückstellung hinausgehen, eine Einzelrückstellungs-Bemessung handelsrechtlich zwingend und somit steuerrechtlich anzuerkennen. Geschäftsmässig nicht begründete kollektive

427 Känzig, Einzelbewertung, S. 394.

428 Vgl. dazu auch Känzig, Ergänzungsband, 2. Aufl., WStB Art. 49 N 163. "Mit der Tolerierung einer Wertberichtigung von 10 % des ganzen Debitorenbestandes wird dem Umstand, dass einzelne Posten gefährdet sind, Rechnung getragen. Der Nachweis der besonderen Gefährdung eines einzelnen Postens rechtfertigt keine Erhöhung des Delkrederes, wenn dieser Debitor den Betrag der anerkannten Wertberichtigung bei weitem nicht erreicht (für das kantonale Recht: RK Luzern vom 8.1.1965, E 1965/66 N 13 und ZBl 67, 83)."

429 Lenhard, S. 189.

'Delkredere-Rückstellungen' dienen der allgemeinen Sicherung des Geschäftsvermögens; sie sind betriebswirtschaftlich, steuerwirtschaftlich und steuerrechtlich Reservestellungen (430).

Aus betriebswirtschaftlicher Sicht, der sich auch das Steuerrecht anzuschliessen hat, muss für die Bildung eines Bewertungskollektivs 'Gleichartigkeit' (431) der zu einer Bewertungseinheit zusammengefassten Forderungsbeträge bestehen. Merkmal für die Abgrenzung des Bewertungskollektivs ist insbesondere die gemeinsame Risiko-Ursache.

Die Notwendigkeit einer gewissen Transparenz des Delkredere-Rückstellungspostens verlangt, dass den in ein Bewertungskollektiv einbezogenen Risikoarten eine Grenze zu setzen ist. Lediglich Forderungen, die ein in Art und Ausmass gleiches Risiko tragen, können gemeinsam bewertet werden.

430 Kommentar Känzig, WStB Art. 49 N 81.

431 Bühler/Scherpf, S. 478.
"Grundsätzlich gilt auch bei Forderungen der Grundsatz der Einzelbewertung. In gewissen Fällen lässt aber das Steuerrecht eine Zusammenfassung der Forderungen zu einem Sammelposten, verbunden mit der Pauschalbewertung und -abschreibung zu, soweit eine unter wirtschaftlichen Gesichtspunkten zu beurteilende Gleichartigkeit angenommen werden kann. Als Kriterien hierfür können Fristigkeit, Sicherungen, Art der Schuldner oder sonstige Zahlungsmodalitäten dienen."

6.42.4. Die Stufenbewertung

Die Stufenbewertung stellt eine Mehrfachbewertung ein- und desselben Wertträgers dar.

Wir sind bisher davon ausgegangen, dass ein Objekt stets nur entweder individuell oder als Teil eines Kollektivs bewertet werden kann. Es ist aber durchaus möglich, dass das gleiche Objekt gleichzeitig sowohl individuell als auch als Teil eines Kollektivs bewertet werden muss. Dieser Fall kann insbesondere bei der Bewertung der Forderungen eintreten:

Eine Forderung ist als solche mit einem durch den Schuldner bedingten Risiko behaftet. Diese Forderung kann aber zusätzlich einer Gruppe von Forderungen angehören, die mit einem Währungsrisiko behaftet sind. Beiden Risiken kann mittels stufenweiser Bewertung - zunächst durch Einzelbewertung und dann mittels einer Pauschalrückstellung - Rechnung getragen werden.

Selbstverständlich ist nicht dasselbe Risiko doppelt zu berücksichtigen (432).

Eine Berücksichtigung einer stufenweisen Bewertung fordert für die handelsrechtliche Bewertung z.B. auch Schmid (433). In gleichem Sinn ist von Heinen (434) zu verstehen:

> "Neben der Einzelwertberichtigung ist noch eine Pauschalwertberichtigung wegen des allgemeinen Kreditrisikos, das auf dem gesamten Forderungsbestand lastet, zulässig".

432 Diese unsachgemässe Art einer 'Kombination' von Einzelbewertung und Kollektivbewertung ist es, die Känzig für die steuerliche Bewertung verneint (vgl. oben Fussnote 319).

433 "Hervorzuheben ist nur, dass bei der Berücksichtigung der Ertragsrisiken aus Bonitätsmängeln unter Umständen nicht nur der Gesamtheit der Einzelrisiken, sondern auch dem Gesamtrisiko, welches grösser als die Summe der Einzelrisiken sein kann, Rechnung zu tragen ist". Schmid, S. 89.

434 Heinen in: Handwörterbuch, Sp. 1663.

Es handelt sich indessen bei der Stufenbewertung nicht um einen weiteren Bewertungsgegenstand, sondern um eine Kombination von Einzelbewertung und Kollektivbewertung. Zu Recht fordert Wöhe (435):

> "Im Interesse der Klarheit und Uebersichtlichkeit der Bilanz sollte eine Trennung zwischen den Einzelwertberichtigungen und den Pauschalwertberichtigungen erfolgen".

435 Wöhe, Betriebswirtschaftliche Steuerlehre, S. 546.

Schlussbemerkungen

Die schweizerischen Gesetze enthalten im Gegensatz zu den Handels- und Steuergesetzen Deutschlands keine Vorschriften, die den Bewertungsgegenstand direkt betreffen. Der Bewertungsgegenstand muss für den Einzelfall anhand des Bilanzierungszweckes gefunden werden.

Der vorliegenden Arbeit liegt die Erkenntnis zugrunde, dass die Wahl des Bewertungsgegenstandes und der Bewertungsmethode (Einzel- bzw. Kollektivbewertung) nicht aufgrund einer allgemeingültigen Regel getroffen werden kann. Vielmehr sind eine Reihe von Kriterien für die Beurteilung des einzelnen Bewertungsfalles anzuwenden. Dies darzustellen, war die Aufgabe dieser Untersuchung.

Die Praxis kennt noch viele weitere, hier nicht oder nur am Rande erwähnte Probleme, die den Bewertungsgegenstand in der Jahresabschlussbilanz betreffen. Die hier dargelegten Ueberlegungen können aber auch für die Beurteilung dieser Probleme Anwendung finden. Wichtigster Ausgangspunkt ist stets die Festlegung der Begriffe der Bewertungseinheit sowie des Bewertungskollektivs.

Literaturverzeichnis

Bücher und Aufsätze

Adler/Düring/Schmaltz: Rechnungslegung und Prüfung der Aktiengesellschaft, Handkommentar, 4. Auflage, C.E. Poeschel Verlag, Stuttgart 1968

Albrecht E./Schärrer, A.: Der Reingewinn der Unternehmung im Bundessteuerrecht, Verlag des Schweizerischen Kaufmännischen Vereins, Zürich 1945

Altdorfer, Werner: Die Besteuerung der Aktiengesellschaften in der Schweiz, einschliesslich Holding-, Beteiligungs-, Domizil- und Hilfsgesellschaften, Zürich 1964. Reihe: Fachschriften der Handelskammer Deutschland - Schweiz, Verlag 'Die Aktiengesellschaft', Trede und Co. Hamburg

Banse, Karl: Abschreibung, in: Handwörterbuch des Rechnungswesens, Stuttgart 1970, Sp. 28 ff.

Barth, Kuno: Die Bewertung mit eisernen Beständen. Betriebswirtschaftlich, handelsrechtlich und steuerrechtlich, zugleich eine Auseinandersetzung mit anderen Bewertungsmethoden. Stuttgart 1951

Becker, Klaus: Einheitsbewertung des gewerblichen Betriebsvermögens und Betriebswirtschaftslehre. Diss. Frankfurt 1956

Beeler, G.: Schweizerisches Buchführungs- und Bilanzrecht. Schulthess, Zürich 1956

Beine, Günther: Die Bilanzierung von Forderungen in Handels-, Industrie- und Bankbetrieben. Diss. Frankfurt a.M. 1960

Blumenstein, Ernst: System des Steuerrechts. Schulthess Polygraphischer Verlag, Zürich 1971 (zitiert: System)

Blumenstein, Irene: Die allgemeine eidgenössische Wehrsteuer, unter Berücksichtigung der gesamten Rechtsprechung betreffend die direkten Bundessteuern. Polygraphischer Verlag, Zürich 1943

Blumer, K./Graf, A.: Kaufmännische Bilanz und Steuerbilanz. Verlag des Schweizerischen Kaufmännischen Vereins, Zürich 1967

Boemle, Max: Wertpapiere im Zahlungs-, Kredit- und Kapitalverkehr, 3. Auflage, Verlag des Schweizerischen Kaufmännischen Vereins, Zürich 1970. Reihe: Leitfäden für das Bankwesen, hrsg. von der Kommission für Bankfachprüfungen, Band 2

Borkowsky, Rudolf: Einige Probleme der steuerlichen Unternehmungspolitik. Ein Beitrag zur betriebswirtschaftlichen Steuerlehre aufgrund schweizerischer Verhältnisse. Verlag Schulthess, Zürich 1967. Reihe: Mitteilungen aus dem handelswissenschaftlichen Seminar der Universität Zürich, Heft 126

Bühler, O./Scherpf, P: Bilanz und Steuer. 7. Auflage, Verlag Franz Vahlen, München 1971

Coughlan, Joseph D. and Strand, William K.: Depreciation; Accounting, taxes and business decisions. The Ronald Press Company, New York 1969

Dahl, Johann: Die Aktivierung der Sachanlagegüter in Handels- und Steuerbilanz. Westdeutscher Verlag, Köln und Opladen 1959

Dürr, Karl: Aktie und Aktiengesellschaft, ihre Besteuerung und Bewertung in der Schweiz. VIII. Teil. Anlagenabschreibung, wirtschaftlich, bilanzrechtlich, steuerrechtlich. Bern 1956

Egger, J.G.: Die Bilanz. Handbuch für die Praxis der Handels- und Steuerbilanz. 7. Auflage, Zürich 1959

Eisel, Karl-Günther: Die Rechnung mit dem eisernen Bestand in Betriebswirtschaftslehre und Steuerrecht. Diss. Saarland 1955

Findeisen, Franz: Der eiserne Bestand in betriebswirtschaftlicher und steuerlicher Beziehung. Berlin 1923

Folliet, Edouard: Le bilan dans les sociétés anonymes du point de vue juridique et comptable. 6ième édition, Librairie Payot Lausanne 1954

Fromer, Leo: Der Steuerwert nichtkotierter Wertpapiere, in: Die schweizerische Aktiengesellschaft, 25 (1952/53) S. 151 ff.

Ganz, Werner: Abschreibung und Substanzerhaltung. Finanzierungswirkung der bilanziellen Abschreibung und die steuerbilanzielle Sicherung der Erhaltung der Anlagensubstanz - insbesondere bei steigenden Anlagenbeschaffungspreisen. Diss. St. Gallen 1963

Gattenhof, Carl Otto: Die steuerliche Bewertung von Wertschriften, insbesondere von Aktien in der Schweiz. Diss. St. Gallen 1961

Giroud, Emil: Handbuch der Buch- und Bilanzprüfung in der Schweiz. 4. Auflage, Verlag des Schweizerischen Kaufmännischen Vereins, Zürich 1945

Gotsmich, Josef: Die Behandlung von Anteilen an Kapitalgesellschaften in der Jahresabschlussbilanz nach schweizerischem und deutschem Handels- und Steuerrecht. Diss. Bern 1971

Graf, Adolf: Abschreibungen, Rückstellungen, Reserven, in: Büro und Verkauf, 29. Jahrgang, Juli 1960, Heft 10, S. 255 ff.

Graf, Adolf: Betriebswirtschaftliche Steuerlehre. Reihe: Leitfäden für Anwärter auf höhere Steuerbeamtungen, 8. Band. Verlag des Schweizerischen Kaufmännischen Vereins, Zürich 1950

Güldenagel, Hans-Joachim: Die Bilanzierung der Vorräte mit unter den Anschaffungs- oder Herstellungskosten liegenden Werten. Diss. Köln 1964

Gurtner, Peter: Geschäftsvermögen und Privatvermögen - Erbrechtlicher Uebergang von Unternehmungen (einige steuerwirtschaftliche Ueberlegungen), in: Archiv für Schweizerisches Abgaberecht, 45. Band, Heft 1/2, S. 1 ff.

Hägi, Adolf: Die Bewertung von Liegenschaften. Schulthess Polygraphischer Verlag, Zürich 1971

Hanraths, Josef: Grundstücks- und Gebäudewerte in der Steuerbilanz und Steuerpraxis. 2. Auflage, Verlag Neue Wirtschafts-Briefe, Herne/Berlin 1967

Hax, Karl: Bilanztheorie, in: Handwörterbuch des Rechnungswesens, Stuttgart 1970, Sp. 238 ff.

Hax, Karl: Die Substanzerhaltung der Betriebe, Westdeutscher Verlag, Köln und Opladen 1957 (zitiert: Substanzerhaltung)

Heinen, Edmund: Bewertung des Umlaufvermögens, in: Handwörterbuch des Rechnungswesens, Stuttgart 1970, Sp. 1657 ff.

Heinen, Edmund: Handelsbilanzen, Band I. und II., Wiesbaden 1958

Hofmann, Werner: Inventurvereinfachung. Möglichkeiten und Probleme. Diss. Frankfurt 1963

Höhn, Ernst: Wirtschaftliche Betrachtungsweise im Steuerrecht, in: Steuerrevue 18, 1963, S. 387 ff.

Isler, Eugen: Zum Thema 'Abschreibungen auf dem Anlagevermögen bei der Wehrsteuer', in: Steuerrevue 11, 1956, S. 89 ff.

John, Gerd: Die Bewertung von Grund und Boden und Gebäuden. Diss. Saarland 1963

Jost, Erhard F.: Die Wertpapierbewertung im eidgenössischen Steuerrecht, in: Archiv für schweizerisches Abgaberecht, 19. Jahrgang (1950/51), S. 241 ff.

Jost, Erhard F.: Grundsätze und Praxis der Bewertung von Wertpapieren im eidgenössischen Steuerrecht, in: Die schweizerische Aktiengesellschaft, 24 (1951/52), S. 1 ff. und S. 33 ff.

Jost, Erhard F.: Neues über die Wertpapierbewertung im eidgenössischen Steuerrecht, in: Die schweizerische Aktiengesellschaft 29 (1956/57), S. 111 ff.

Käfer, Karl: Fragen der Abschreibung, in: Die Unternehmung, 1. Jahrgang, Nr. 4, Dezember 1947, S. 145 ff.

Käfer, Karl: Kontenrahmen für Gewerbe-, Industrie- und Handelsbetriebe. 4. Auflage, Verlag Paul Haupt, Bern 1962. Reihe: Betriebswirtschaftliche Schriftenreihe des schweizerischen Gewerbeverbandes, Band 1.

Käfer, Karl: Zur Gestaltung der Jahresrechnung der Aktiengesellschaften nach dem neuen deutschen und dem schweizerischen Aktienrecht. Reihe: Mitteilungen aus dem handelswissenschaftlichen Seminar der Universität Zürich, Schulthess, Zürich 1966

Känzig, Ernst: Die Einzelbewertung des Geschäftsvermögens nach schweizerischem Steuerrecht, in: Steuerlast und Unternehmungspolitik, Hrsg. von Karl Oettle, C.E. Poeschel Verlag, Stuttgart 1971 (zitiert: Einzelbewertung)

Klein, Hans: Die Bewertung des Vorratsvermögens im Handels- und Steuerrecht. Diss. München 1956

Koch, Helmut: Betriebliche Planung. Grundlagen und Grundfragen der Unternehmungspolitik. Betriebswirtschaftlicher Verlag Dr. Th. Gabler, Wiesbaden 1961

Kosiol, Erich: Anlagenrechnung. Theorie und Praxis der Abschreibungen. Betriebswirtschaftlicher Verlag Dr. Th. Gabler, Wiesbaden 1955

Kosiol, Erich: Handwörterbuch des Rechnungswesens. Hrsg. von Erich Kosiol unter Mitarbeit von zahlreichen Fachgelehrten aus Wissenschaft und Praxis. C.E. Poeschel Verlag Stuttgart 1970 (zitiert: Handwörterbuch)

Kosiol, Erich: Kostenrechnung. Betriebswirtschaftlicher Verlag Dr. Th. Gabler, Wiesbaden 1964

Koula, Helmut: Die Anforderungen an die Inventur im Vergleich zwischen Steuerrecht, Handelsrecht und Betriebswirtschaftslehre. Diss. München 1957

Lauffer, Hans-Martin: Der zur Erhaltung der Unternehmung notwendige Bilanzgewinn. Diss. München 1967

Lenhard, Theophil: Abschreibungen und Rückstellungen im schweizerischen Steuerrecht. Darstellung und Beurteilung der gesamtschweizerischen Praxis und Ansatzpunkte für ihre Vereinheitlichung. Verlag Paul Haupt, Bern 1969

Leutenegger, Xaver: Betriebswirtschaftliche und steuerliche Bewertung industrieller Liegenschaften. A. Francke Verlag, Bern 1949

Lonz, Hans-Jörg: Die Berücksichtigung von Schwankungen des Beschäftigungsgrades bei der Bestimmung der Herstellkosten von Wirtschaftsgütern des Vorratsvermögens in der Steuerbilanz. Diss. Berlin 1969

Lutz, Benno: Die Aussagefähigkeit des Rechnungswesens. Polygraphischer Verlag, Zürich 1963 (zitiert: Aussagefähigkeit). Reihe: St. Galler Wirtschaftliche Forschungen, hrsg. Hochschule St. Gallen für Wirtschafts- und Sozialwissenschaften, Band 20

Lutz, Benno: Die stillen Reserven auf Waren, in: Steuerrevue 22, 1967, S. 149 ff. (zitiert: Stille Reserven)

May, Erich: Das Wirtschaftsgut. Kritische Analyse der steuerlichen Lehre vom Wirtschaftsgut aus betriebswirtschaftlicher Sicht. Betriebswirtschaftlicher Verlag Dr. Th. Gabler, Wiesbaden 1970. Reihe: Schriftenreihe 'Besteuerung der Unternehmung' Band 2

Meier, Alfred: Rückstellungen, Wertberichtigungen und Rechnungsabgrenzungsposten im Steuerrecht, in: Steuerrevue 23 (1968) S.295ff.

Mellerowicz, Konrad: Unternehmungspolitik, 2. Auflage, Freiburg i.Br. 1963

Merian, Hans-Rudolf: Die stillen Warenreserven in der Wehrsteuer und der Bundesgerichtsentscheid vom 13. Juli 1948, in: Büro und Verkauf, 18. Jahrgang, Heft 7, 1949, S. 202 ff.

Mertens, Peter: Rückstellungen, in: Handwörterbuch des Rechnungswesens, Stuttgart 1970, Sp. 1544 ff.

Moews, Dieter: Wertkategorien, in: Handwörterbuch des Rechnungswesens, Stuttgart 1970, Sp. 1895 ff.

Mülhaupt, Ludwig, Bewertung des Anlagevermögens, in: Handwörterbuch des Rechnungswesens, Stuttgart 1970, Sp. 49 ff.

Oberli, Fritz: Die kalkulatorische und die bilanzmässige Abschreibung. Diss. Bern 1945

Oettle, Karl: Steuerlast und Unternehmungspolitik. Zum fünfundsechzigsten Geburtstag von Kuno Barth. C.E. Poeschel Verlag, Stuttgart 1971

Paton, W.A.: Advanced Accounting. The Macmillan Company, New York 1941

Reichmuth, Anton: Bewertungsgrundsätze für die Bilanz der Aktiengesellschaft. Diss. Zürich 1950

Roth, Max: Die handels- und steuerrechtliche Abschreibung bei der Aktiengesellschaft. Helbing und Lichtenhahn, Basel 1945. Reihe: Basler Studien zur Rechtswissenschaft, Heft 19

Ruchti, Hans: Die Abschreibung. Ihre grundsätzliche Bedeutung als Aufwandfaktor, Ertragsfaktor, Finanzierungsfaktor. C.E. Poeschel Verlag Stuttgart 1953

Sauermann, Michael: Zum Problem des Sicherheitsbestandes im Lagerbereich der Unternehmung. Diss. Frankfurt a.M. 1970

Schad, Jürgen: Die Steuerwirtschaftslehre als Teildisziplin der Rechts- und Wirtschaftswissenschaften, in: Archiv für Schweizerisches Abgaberecht, 42. Band, Heft 1, S. 1 ff.

Schmalenbach, Eugen: Dynamische Bilanz, 13. Auflage. Westdeutsche Verlag, Köln und Opladen 1962

Schmid, René M.: Die Bilanzierung des Anlage- und Umlaufvermögens nach dem schweizerischen Aktienrecht. Polygraphischer Verlag, Zürich 1958

Schmidlin, L.: Die steuerliche Zulässigkeit von Rückstellungen, in: Die schweizerische Aktiengesellschaft. 1957/58, S. 271 ff.; 1958/59, S. 23 ff. und S. 45 ff.

Schmidt, Fritz: Die organische Tageswertbilanz, 3. Auflage, Wiesbaden 1951

Schneider, Dietrich: Die wirtschaftliche Nutzungsdauer von Anlagegütern als Bestimmungsgrund der Abschreibungen. Köln und Opladen 1961

Schöne, Günter Klaus: Das Problem der Erhaltung in der Betriebswirtschaftslehre. Ein Beitrag zur allgemeinen Betriebswirtschaftslehre. Diss. Mannheim 1963

Seipel, Heinrich: Die Betriebserhaltung als Ziel und Aufgabe der Betriebspolitik im allgemeinen und der Sicherungspolitik im besonderen. Diss. Frankfurt a.Main 1965

von Steiger, Fritz: Das Recht der Aktiengesellschaft in der Schwe 2. Auflage, Polygraphischer Verlag, Zürich 1952

Studer, Walter: Das schweizerische Bilanzsteuerrecht. Verlag für Recht und Gesellschaft, Basel 1968. Reihe: Die eidgenössischen Steuern, Zölle und Abgaben, Handbücher zum Fiskalrecht des Bundes Band 7

Trumpler, Hans: Die Bilanz der Aktiengesellschaft, Nachtrag zur Steuerbilanz von Rudolf Falk. Verlag für Recht und Gesellschaft, Basel 1953

Viel, Jakob/Bredt, Otto/Renard, Maurice: Die Bewertung von Unternehmungen und Unternehmungsanteilen, 3. Auflage, Verlag des Schweizerischen Kaufmännischen Vereins, Zürich 1970

Wäckerlin, Erwin: Der Vermögensausweis in der Bilanz. Polygraphischer Verlag, Zürich 1960

Weidmann, Ernst: Bilanzkunde und Bilanzrecht. 3. Auflage, Verlag des Schweizerischen Kaufmännischen Vereins, Zürich 1948

Wöhe, Günter: Bilanzierung und Bilanzpolitik. Betriebswirtschaftlich, handelsrechtlich, steuerrechtlich. Verlag Franz Vahlen, München 1971

Wöhe, Günter: Betriebswirtschaftliche Steuerlehre. 3. Auflage Bd. I, Verlag Franz Vahlen, München 1972

Zürcher, Hermann: Das Problem der Substanzerhaltung bei der Besteuerung, Diss. Zürich 1961

Periodika

Archiv für schweizerisches Abgaberecht. Neue Folge der Vierteljahresschrift für schweizerisches Abgaberecht.

Büro und Verkauf, Schweizerische Monatsschrift für kaufmännische Organisation und Verkaufspraxis, Herausgeber: Schweizerischer Kaufmännischer Verein,Zürich

Die schweizerische Aktiengesellschaft. Zeitschrift für Rechts-, Steuer- und Wirtschaftsfragen der Aktiengesellschaften und Gesellschaften mit beschränkter Haftung. Polygraphischer Verlag, Zürich

Die Unternehmung, Zeitschrift für Betriebswirtschaft und Organisation. Verlag Paul Haupt, Bern

Monatsschrift für bernisches Verwaltungsrecht und Notariatswesen. Offizielles Organ des Verbandes bernischer Notare. (zitiert: Berner Monatsschrift)

Schweizerisches Zentralblatt für Staats- und Gemeindeverwaltung. Art. Institut Orell Füssli, Zürich

Steuerrevue, Cosmos Verlag AG, Bern

Kommentare

Bühler/Paulick: Einkommenssteuer und Körperschaftssteuer. Handkommentar, C.H. Beck'sche Verlagsbuchhandlung, München, Loseblattsammlung, (Ergänzungslieferungen bis 1.1.1973)

Bürgi, F. Wolfhart: Kommentar zum schweizerischen Zivilgesetzbuch, V. Band: Das Obligationenrecht, 5. Teil: Die Aktiengesellschaft. Schulthess, Zürich 1957

Godin-Wilhelmi: Kommentar zum Aktiengesetz (vom 6. September 1965) in: Sammlung guttentag, 4. Auflage, Walter de Gruyter, Berlin und New York 1971

Grüninger/Studer: Kommentar zum Basler Steuergesetz. Neue, vollständig überarbeitete und erweiterte Auflage, Helbing und Lichtenhahn, Basel 1970

His, Eduard: Kommentar zum schweizerischen Zivilgesetzbuch, Obligationenrecht, vierte Abteilung, Verlag von Stämpfli & Cie., Bern 1940

Känzig, Ernst: die eidgenössische Wehrsteuer, Reihe: Die eigenössischen Steuern, Zölle und Abgaben. Handbücher zum Fiskalrecht des Bundes, Band 4, Verlag für Recht und Gesellschaft, Basel 1962

Känzig, Ernst: Die eidgenössische Wehrsteuer. Ergänzungsband, 2. Auflage, Reihe: Die eidgenössischen Steuern, Zölle und Abgaben. Handbücher zum Fiskalrecht des Bundes, Band 4a, Verlag für Recht und Gesellschaft, Basel 1972

Kellerhals/Gruber: Handkommentar zum revidierten bernischen Steuergesetz, Bern 1965

Masshardt, Heinz: Kommentar zur eidgenössischen Wehrsteuer 1971 - 1984. Ausgabe 1972. Schulthess Polygraphischer Verlag, Zürich

Reimann/Zuppinger/Schärrer: Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, Verlag Stämpfli & Cie., Bern 1963

Schucany, E.: Kommentar zum schweizerischen Aktienrecht. Schweizerisches Obligationenrecht, 26. und 27. Titel. Die Aktiengesellschaft und die Kommanditgesellschaften, 2. Auflage, Orell Füssli, Zürich 1960

Entscheidsammlungen

Aargauische Gerichts- und Verwaltungsentscheide

Bericht der Solothurnischen Kantonalen Rekurskommission in Steuersachen an den hohen Kantonsrat von Solothurn

Entscheidungen des Schweizerischen Bundesgerichtes, Amtliche Sammlung (BGE) zitiert nach Bandzahl, Abteilung und Seite oder nach dem Ort ihrer Publikation im Archiv für schweizerisches Abgaberecht (A

Entscheide der Steuerrekurskommission des Kantons Luzern

Rechenschaftsbericht der Oberrekurskommission des Kantons Zürich an den Kantonsrat; ab 1960 Verwaltungsgericht des Kantons Zürich, Rechenschaftsbericht an den Kantonsrat

Urteile des Deutschen Bundesfinanzhofes, publiziert im deutschen Bundessteuerblatt

Urteile des Deutschen Reichsfinanzhofs, publiziert im Reichssteuerblatt